ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ І АУДИТ



Навчальний посібник

ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ І АУДИТ

Навчальний посібник

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ

Ірпінь
2026

УДК 336.225.673(075.8)
ББК 65.261.41-28я73
П 44

Рекомендовано до розповсюдження в мережі «Інтернет»
Вченою радою Державного податкового університету
(протокол № 20 від 29 червня 2026 р.)

Рецензенти:

О. М. Калівошко, доктор економічних наук, професор, головний науковий співробітник відділу фінансово-кредитної та податкової політики Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»;

Я. О. Ізмайлов, доктор економічних наук, професор, професор кафедри адміністрування податків Державного податкового університету.

Автори:

В. М. Краєвський, д-р екон. наук, професор, декан факультету податкової справи, обліку та аудиту (авторський внесок 40 %); **А. М. Савченко,** канд. екон. наук, доцент, заступник декана з навчально-методичної роботи факультету податкової справи, обліку та аудиту (авторський внесок 25 %); **Г. В. Грищук,** д-р філос. з обліку та оподаткування, завідувач навчально-методичного відділу (авторський внесок 25 %); **Т. А. Доценко,** д-р філос. в галузі публічного управління та адміністрування, доцент кафедри обліку та аудиту (авторський внесок 10 %).

П 44 **Податковий контроль і аудит** [Електронне видання] : навчальний посібник / В. М. Краєвський, А. М. Савченко, Г. В. Грищук, Т. А. Доценко. – Ірпінь : Державний податковий університет, 2026. – 382 с. – PDF-формат ; мережеве видання ; інституційний репозитарій.
ISBN 978-966-337-806-0

Особливістю видання є поєднання ґрунтовної теоретичної бази з аналізом найновіших тенденцій світової фіскальної практики. Розкриваються концептуальні засади переходу від суто каральної до сервісно-аналітичної моделі податкового контролю, що базується на принципах ризик-орієнтованого менеджменту.

Навчальний посібник розрахований на здобувачів вищої освіти економічних та юридичних спеціальностей, викладачів, працівників Державної податкової служби України, аудиторів, податкових консультантів і всіх, хто прагне опанувати мистецтво сучасного податкового контролю в динамічному ринковому середовищі.

УДК 336.225.673(075.8)
ББК 65.261.41-28я73

© Краєвський В. М., Савченко А. М.,
Грищук Г. В., Доценко Т. А., 2026
© Державний податковий університет, 2026

ISBN 978-966-337-806-0

ЗМІСТ

ВСТУП 8

ТЕМА 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ 11
1.1. Сутність та економічна природа податкового контролю 11
1.2. Податковий контроль у системі фінансового та публічного контролю 17
1.3. Функції податкового контролю 22
1.4. Принципи податкового контролю 26
1.5. Концептуальні моделі податкового контролю в зарубіжних країнах 31
Тестові завдання 36

ТЕМА 2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ 39
2.1. Податковий кодекс України як основа правового регулювання податкового контролю 39
2.2. Повноваження контролюючих органів у сфері податкового контролю 44
2.3. Права та обов'язки платників податків у контрольному процесі 49
2.4. Процесуальні аспекти контрольних заходів 53
2.5. Судова практика у сфері податкового контролю 57
Тестові завдання 63

ТЕМА 3. ОРГАНІЗАЦІЙНА СИСТЕМА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ 67
3.1. Органи здійснення податкового контролю 67
3.2. Організаційна структура та функціональний розподіл ДПС України 72
3.3. Взаємодія ДПС України з іншими органами державної влади 76

3.4. Внутрішній контроль і комплаєнс
у контролюючих органах 80
3.5. Інституційна ефективність податкового контролю 84
Тестові завдання 88

**ТЕМА 4. ФОРМИ ТА ВИДИ
ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ** 91
4.1. Камеральний контроль 91
4.2. Документальні перевірки 96
4.3. Фактичні перевірки 100
4.4. Електронний контроль 103
4.5. Податковий моніторинг 107
Тестові завдання 111

**ТЕМА 5. МЕТОДОЛОГІЯ
ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК** 114
5.1. Підготовчий етап податкової перевірки 114
5.2. Методичні прийоми та інструменти контролю 117
5.3. Аналіз первинних документів і регістрів обліку 121
5.4. Використання аналітичних процедур 124
5.5. Оформлення результатів податкової перевірки 128
Тестові завдання 132

**ТЕМА 6. ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ
В СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ** 135
6.1. Роль бухгалтерського обліку в податковому контролі 135
6.2. Взаємозв’язок фінансової, податкової
та управлінської звітності 139
6.3. Контроль достовірності облікових даних 143
6.4. Облікові ризики та їхня ідентифікація 146
6.5. Аналітика облікової інформації
для цілей податкового контролю 151
Тестові завдання 158

ТЕМА 7. РИЗИК-ОРІЄНТОВАНА МОДЕЛЬ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ 161
7.1. Сутність ризик-орієнтованої моделі 161
7.2. Податкові ризики: класифікація та характеристика 163
7.3. Системи управління податковими ризиками 164
7.4. Використання ризикових індикаторів 166
7.5. Аналітичні платформи та автоматизовані системи ризик-аналізу 168
Тестові завдання 171

ТЕМА 8. ЦИФРОВІЗАЦІЯ ТА ЕЛЕКТРОННИЙ АУДИТ У СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ 174
8.1. Електронний кабінет платника та його роль у податковому контролі 174
8.2. SAF-T та формати електронного обміну даними 179
8.3. Електронний аудит (е-аудит) 183
8.4. Big Data та аналітика в системі податкового контролю 187
8.5. Кіберризики та захист податкової інформації 191
Тестові завдання 197

ТЕМА 9. МІЖНАРОДНИЙ ОБМІН ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ 200
9.1. Концепція податкової прозорості: міжнародні стандарти та інструменти контролю 200
9.2. CRS, FATCA та автоматичний обмін фінансовою інформацією: принципи, механізми й імплементація в Україні 205
9.3. BEPS і протидія розмиванню податкової бази: міжнародні механізми та їхній вплив на Україну 211
9.4. Роль міжнародної співпраці в податковому контролі: механізми, ефективність та інституційна взаємодія 217
9.5. Вплив міжнародного обміну на національну систему контролю: трансформація адміністрування, цифровізація та аналітичні наслідки 222
Тестові завдання 228

ТЕМА 10. ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ 231
10.1. Економічна сутність трансфертного ціноутворення 231
10.2. Контроль за контрольованими операціями 235
10.3. Методи ТЦУ в системі податкового контролю 239
10.4. Документація з трансфертного ціноутворення 244
10.5. Аналіз ризиків у сфері ТЦУ 249
Тестові завдання 257

ТЕМА 11. ПОДАТКОВІ СПОРИ ТА ОСКАРЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ 260
11.1. Адміністративне оскарження рішень контролюючих органів 260
11.2. Судове оскарження рішень контролюючих органів 266
11.3. Доказова база в податкових спорах 271
11.4. Типові помилки контролюючих органів у процесі податкового контролю 276
11.5. Стратегії захисту платника податків 281
Тестові завдання 289

ТЕМА 12. ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ЙОГО ОЦІНЮВАННЯ 292
12.1. Показники результативності податкового контролю 292
12.2. Фіскальний та нефіскальний ефекти контролю 296
12.3. Вплив контролю на податкову дисципліну 300
12.4. Баланс між контролем і сервісною функцією 304
12.5. Стратегічний розвиток системи податкового контролю 307
Тестові завдання 311

ТЕМА 13. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ТА ФІЛОСОФСЬКІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ 314
13.1. Податковий контроль як інструмент економічної каузальності 314
13.2. Контроль і довіра в податковій системі 318

13.3. Податковий контроль
як елемент соціального контракту.....323
13.4. Межі фіскального примусу 328
13.5. Майбутнє податкового контролю
в умовах цифрової економіки.....333
Тестові завдання.....341

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 344

ВСТУП

У сучасних умовах трансформації податкової системи України та її інтеграції до європейського економічного простору зростає значення податкового контролю як ключової функції публічного управління. Розширення сфери застосування аналітичних методів контролю вмотивоване як потребою в цифровій модернізації адміністрування, так і проблемою переходу до сервісно-аналітичної моделі взаємодії з платниками податків. Адже сучасне фіскальне адміністрування потребує систематичного вивчення податкових ризиків, впровадження інструментів електронного аудиту та прозорості контрольних процедур для успішного функціонування економіки.

Навчальна дисципліна «Податковий контроль і аудит» є однією із основних складових циклу підготовки фахівців у сферах обліку, оподаткування, контролю, аудиту та права. Її зміст дає змогу підвищити рівень фахової компетентності здобувачів щодо організації та методології контрольних заходів у системі Державної податкової служби України.

Основною метою вивчення дисципліни є формування в здобувачів системних знань про теоретико-методологічні засади податкового контролю, оволодіння методикою проведення перевірок та управлінням податковими ризиками, а також формування умінь використовувати сучасні цифрові інструменти в професійній діяльності.

Завданнями є посилення аналітичної підготовки здобувачів, надання їм відповідних знань щодо правового регулювання контрольної діяльності, практичних навичок проведення камеральних, документальних і фактичних перевірок, а також засвоєння міжнародних стандартів обміну інформацією та трансфертного ціноутворення.

Навчальний посібник враховує останні зміни в Податковому кодексі України, правові позиції Верховного Суду та стандарти ОЕСР і МВФ. Здобувачам вищої освіти пропонується до вивчення 13 взаємопов’язаних тем, що розкривають складні аспекти сучасного податкового контролю та аудиту.

У першій темі «Теоретико-методологічні засади податкового контролю» розкрито економічну природу та функції контролю, а також концептуальні моделі, що застосовуються в зарубіжних країнах.

Друга тема «Нормативно-правове забезпечення податкового контролю» присвячена аналізу Податкового кодексу України як основи регулювання, повноваженням контролюючих органів та актуальній судовій практиці.

У третій темі «Організаційна система податкового контролю» розглянуто структуру Державної податкової служби України, механізми її взаємодії з іншими органами влади та систему внутрішнього контролю.

Четверта тема «Форми та види податкового контролю» розкриває процедури камерального, документального та фактичного контролю, а також особливості податкового моніторингу.

П’ята тема «Методологія податкових перевірок» присвячена підготовчому етапу, методичним прийомам аудиту та порядку оформлення результатів контрольних заходів.

Шоста тема «Облікова інформація в системі податкового контролю» висвітлює роль бухгалтерського обліку та звітності як бази доказовості в процесі контролю.

У сьомій темі «Ризик-орієнтована модель у системі управління податковими ризиками» розглядається впровадження системи CRM і використання ризикових індикаторів для відбору об’єктів контролю.

Восьма тема «Цифровізація та електронний аудит у системі податкового контролю» присвячена інструментам е-аудиту, стандарту SAF-T UA та аналітиці Big Data.

Дев’ята тема «Міжнародний обмін податковою інформацією» розкриває стандарти CRS, FATCA та заходи Плану BEPS щодо протидії розмиванню бази оподаткування.

У десятій темі «Трансфертне ціноутворення як інструмент податкового контролю» розглянуто принцип «витягнутої руки» та трирівневу структуру документації з ТЦУ.

Одинадцята тема «Податкові спори та оскарження результатів податкового контролю» аналізує стратегії захисту платників у адміністративному та судовому порядку.

У дванадцятій темі «Ефективність податкового контролю та його оцінювання» розкрито методику оцінювання податкового розриву та вплив контролю на податкову дисципліну.

Тринадцята тема «Концептуальні та філософські аспекти податкового контролю» підсумовує курс через призму соціального контракту та майбутнього фіскального адміністрування в умовах штучного інтелекту.

Для закріплення матеріалу в кінці кожної теми пропонуються тестові завдання, які допоможуть здобувачам вищої освіти самостійно перевірити рівень набутих знань.

ТЕМА 1
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Сутність та економічна природа податкового контролю.

1.2. Податковий контроль у системі фінансового та публічного контролю.

1.3. Функції податкового контролю.

1.4. Принципи податкового контролю.

1.5. Концептуальні моделі податкового контролю в зарубіжних країнах.

1.1. Сутність та економічна природа податкового контролю

Категорія «податковий контроль» є однією із фундаментальних у системі фінансово-правової та управлінської науки, однак, попри значну кількість досліджень, вона досі не отримала однозначного тлумачення в академічній літературі. Це зумовлено, по-перше, поліфункціональністю самого феномена, який охоплює одночасно правові, управлінські, економічні та поведінкові аспекти; по-друге, розбіжностями між континентальною та англо-американською традиціями публічного права; по-третє, динамічним розвитком податкових відносин в умовах цифровізації та глобалізації економіки [63; 338]. Розуміння сутності податкового контролю є відправною точкою для побудови ефективної системи публічного фінансового управління, формування збалансованої фіскальної політики та визначення пріоритетів інституційних реформ у відповідному секторі.

Генеза сучасних уявлень про природу податкового контролю бере початок із неокласичної теорії раціонального вибору. 1968 року американський економіст Ґ. С. Беккер у знаковій роботі «Злочин і покарання: економічний підхід» заклав теоретичне підґрунтя для аналізу порушень законодавства, включно з ухиленням від оподаткування, як утилітаристського рішення індивіда, що максимізує

очікувану корисність. Ґ. С. Беккер показав, що оптимальна система правозастосування визначається співвідношенням між витратами на виявлення та покарання правопорушень і тяжкістю суспільних збитків від них. Розвиваючи цю логіку щодо оподаткування, М. Г. Еллінгем та А. Сандмо 1972 року сформулювали класичну модель ухилення від оподаткування, у якій рішення платника визначається зіставленням імовірності виявлення порушень і розміру штрафних санкцій. У рамках цієї моделі платник розглядається як раціональний суб'єкт, що приймає рішення про розмір декларованого доходу, зважуючи очікувану вигоду від заниження бази та ймовірний збиток від виявлення та покарання.

Модель Еллінгема-Сандмо, незважаючи на широку критику щодо її поведінкових обмежень і нездатності пояснити спостережувано високий рівень дотримання податкового законодавства навіть за низьких імовірностей перевірок, залишається опорним аналітичним інструментом для обґрунтування превентивної та каральної складових податкового контролю [270; 272]. Дж. Алм в оглядовій статті «Що мотивує дотримання податкового законодавства?» переконливо демонструє, що неокласична модель систематично переоцінює рівень ухилення від оподаткування, оскільки ігнорує нематеріальні чинники: моральні норми, соціальний тиск, ставлення до держави та інституційну довіру. Ця критика відкрила шлях до поведінкового напряму в дослідженнях оподаткування.

Паралельно з економіко-правовою школою розвивалася адміністративно-правова концепція, яка акцентує увагу на податковому контролі як системній діяльності уповноважених органів держави. Відповідно до цього підходу зміст податкового контролю розкривається через категорії повноважень, процедур і форм контрольної діяльності. Прихильники цього напряму наголошують на тому, що податковий контроль є передусім правовим механізмом, спрямованим на забезпечення виконання платниками своїх фіскальних зобов'язань перед державою. Визначення, що містяться в академічних роботах прихильників цього підходу, концентруються навколо понять перевірки, контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків. Принципово важливо, що за такого підходу контроль ідентифікується із

загрозою санкцій, а сам процес набуває карально-репресивного забарвлення.

Третій принципово важливий науковий напрям пов'язаний із поведінковою економікою та психологією оподаткування. Новаторськими тут є дослідження Дж. Алма та Б. Торглера, які довели, що традиційна модель Еллінгема-Сандмо суттєво переоцінює схильність платників до ухилення від оподаткування, а основним регулятором їхньої поведінки є «податкова мораль» – внутрішня мотивація до добровільного виконання фіскальних зобов'язань [275; 360]. Б. Торглер у монографії «Дотримання податкового законодавства і податкова мораль: теоретичний та емпіричний аналіз» систематизував доказову базу щодо того, що рівень податкової моралі в суспільстві є потужнішим предиктором дотримання, ніж жорсткість санкцій. Е. Кірхлер, Е. Гьольцль та І. Валь 2008 року запропонували концепцію «слизького схилу» (slippery slope framework), у якій рівень дотримання податкового законодавства розглядається як функція двох вимірів: інституційної довіри до податкових органів і реальної примусової влади держави. Ця концепція принципово змінила розуміння ролі сервісної функції в структурі по-даткового контролю: коли довіра висока, добровільне дотримання переважає й примусові заходи стають менш потрібними; коли ж довіра низька, ефективність навіть жорсткого примусу суттєво знижується.

Дж. Алм у роботі «Нагадування, посилення та обтяження: використання нових поведінкових підходів для підвищення дотримання податкового законодавства» узагальнив сучасний доробок у сфері поведінкових інтервенцій – нюджів, бустів і сладжу – та довів, що точковий дизайн таких заходів має визначальний вплив на їх результативність. Крім того, масштабний огляд Дж. Андреоні, Б. Ерарда та Дж. Файнштейна, опублікований у Journal of Economic Literature, систематизував обширний масив теоретичних і емпіричних досліджень у сфері дотримання податкового законодавства, заклавши методологічні засади для подальших міждисциплінарних студій.

Нарешті, системний або менеджерський підхід, репрезентований у публікаціях ОЕСР, МВФ та Інституту внутрішніх аудиторів (ІВА), розглядає податковий контроль як невід'ємний елемент

публічного управління та системи публічного фінансового менеджменту [63; 90; 338]. У цьому контексті контроль у сфері оподаткування є складним системним утворенням, що охоплює не лише верифікацію фінансової звітності та нарахованих податкових зобов'язань, але й управління ризиками дотримання законодавства (compliance risk management), превентивну роботу з платниками, цифровий моніторинг та аналітичну діяльність [47; 338]. ОЕСР у своєму фундаментальному виданні «Управління ризиком дотримання: управління та вдосконалення дотримання податкового законодавства» визначає управління ризиком дотримання як безперервний процес ідентифікації, оцінювання та врегулювання ризиків, пов'язаних із недотриманням платниками своїх зобов'язань.

В українському законодавстві нормативне визначення податкового контролю закріплено в статті 61 Податкового кодексу України (далі – ПКУ): «Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи». Таке визначення відображає переважно адміністративно-правову парадигму та є дещо вужчим порівняно із системним підходом міжнародних організацій, оскільки акцентує увагу виключно на функціях контролю й перевірки, залишаючи поза увагою управління ризиками, поведінковий вимір і сервісну складову.

Аналіз наведеної нижче порівняльної таблиці 1.1 засвідчує, що між різними науковими школами існують суттєві концептуальні розбіжності, що мають не лише академічний, але й практичний характер. Ключова суперечність полягає в питанні про природу мотивації платника: неокласична школа вважає платника раціональним опортунізмом, для якого оптимальною стратегією є мінімізація фіскальних виплат, тоді як поведінкова традиція розглядає його як носія ціннісних установок та інституційної довіри, готового до добровільного дотримання за сприятливих умов.

Таблиця 1.1 – Порівняльний аналіз наукових підходів до визначення сутності та природи податкового контролю

Підхід / Наукова школа	Ключові представники	Центральна категорія	Основні характеристики	Переваги	Обмеження
Неокласичний (економіко-детерентний)	Беккер (1968); Еллінгем, Сандмо (1972)	Раціональний вибір платника	Дотримання як функція ймовірності виявлення та розміру штрафу; контроль як система детерентних стимулів	Математична точність; операціоналізованість; придатність для моделювання	Переоцінює опортунізм; ігнорує нематеріальні мотиватори; не пояснює реальний рівень дотримання
Адміністративно-правовий	Новосьолов К. В.; Бризгалін О. В.; Кофлер Л. І.	Повноваження й процедури контролю	Контроль як діяльність уповноважених органів; наголос на правових формах, методах і суб'єктах	Нормативна чіткість; операційна визначеність; придатність для законотворчості	Недооцінює економічні та поведінкові чинники; описовий характер; карально-репресивний ухил
Поведінковий (психолого-економічний)	Алм, Торглер (2011); Кірхлер, Гьольцль, Валь (2008); Торглер (2007)	Податкова мораль; довіра до держави	Дотримання як функція довіри та внутрішньої мотивації; поєднання примусу й кооперації	Пояснює реальні рівні дотримання; орієнтований на профілактику; враховує інституційний контекст	Складність операціоналізації; обмежена придатність для нормативного регулювання
Системний / Менеджерський	ОЕСР [63; 338]; МВФ; ЄС (PIFC)	Управління ризиком дотримання (CRM)	Контроль як система ризик-орієнтованого управління, аналітики та сервісної підтримки	Інтегративний; результативний; сумісний із міжнародними стандартами	Потребує розвинених інституційних спроможностей; складний у впровадженні для країн із слабкими інститутами
Нормативно-правовий (Україна)	Податковий кодекс України, ст. 61 (2010)	Система заходів перевірки й контролю	Контроль як сукупність заходів щодо перевірки правильності нарахування та повноти сплати	Законодавча визначеність; застосовуваність у правозастосуванні	Вузьке розуміння; не охоплює CRM, превентивну, аналітичну та сервісну складові

Джерело: створено авторами на основі [9; 45; 47; 63; 270; 275; 280; 315; 338; 360].

Адміністративно-правовий підхід взагалі виносить за дужки питання мотивації, концентруючись виключно на формальних атрибутах контрольної діяльності, що породжує ризик редукції системи до формальних процедур без реального впливу на поведінку платників [272; 276].

Системний менеджерський підхід є найбільш інтегративним, оскільки він синтезує детерентні, поведінкові та аналітичні елементи в єдину архітектуру управління дотриманням. Однак цей підхід потребує розвинених аналітичних та інформаційно-технологічних інфраструктур, що суттєво обмежує його практичне застосування в країнах із недостатнім рівнем цифровізації державного управління [47; 75]. Для України важливим є синтез нормативно-правових вимог Податкового кодексу України з елементами ризик-орієнтованого управління відповідно до стандартів ОЕСР та МВФ: чинне визначення статті 61 ПКУ потребує концептуального оновлення в напрямі охоплення управління ризиками, аналітичної та сервісної складових [47; 338].

Аналіз еволюції концепції додатково свідчить про поступовий перехід від суто каральної до сервісно-аналітичної моделі податкового контролю в провідних країнах. Звіт МВФ про технічну допомогу ДПС України 2026 року підтверджує, що саме ця реформаторська логіка є магістральним напрямом роботи з модернізації вітчизняної системи адміністрування. Узагальнюючи, варто констатувати, що сучасний науковий консенсус тяжіє до розуміння податкового контролю як системи управління ризиком дотримання, яка поєднує правозастосовні, аналітичні, превентивні та сервісні інструменти, адаптовані до ризикових профілів різних сегментів платників [63; 273; 338].

Категорія «податковий контроль» є поліпарадигмальною – вона одночасно охоплює правові, управлінські та поведінкові виміри, що унеможливлює її зведення до єдиного вичерпного визначення без суттєвих втрат аналітичної точності. Неокласична модель Еллінгема-Сандмо сформувала аналітичний фундамент для розуміння детерентної складової контролю, однак її прогностична

спроможність є обмеженою через систематичне ігнорування нематеріальних чинників поведінки платника. Поведінковий підхід Кірхлера, Гольцля і Валя суттєво збагатив розуміння добровільного дотримання, довівши, що довіра до податкових органів є самостійним і вирішальним чинником ефективності контролю. Національне нормативне визначення (ст. 61 ПКУ) потребує концептуального оновлення в напрямі охоплення управління ризиками, аналітичної та сервісної складових для відповідності сучасним міжнародним стандартам. Сучасна тенденція полягає у формуванні інтегративного підходу, що синтезує детерентні, сервісні та аналітичні елементи в єдину систему управління дотриманням податкового законодавства.

1.2. Податковий контроль у системі фінансового та публічного контролю

Місце в системі PIFC
та зв'язок з аудиторською діяльністю

Розуміння місця податкового контролю в архітектурі публічного фінансового управління є методологічно важливим завданням, оскільки від його вирішення залежить раціональне розмежування функцій та уникнення дублювання повноважень між різними контрольними суб'єктами. У сучасній теорії публічного менеджменту склалося кілька підходів до систематизації контрольних функцій держави, кожен із яких пропонує власну логіку архітектурного розмежування між видами контролю.

Першим є підхід, що базується на концепції публічного внутрішнього фінансового контролю (PIFC – Public Internal Financial Control), розробленій Європейською комісією. Концепція PIFC визначає архітектуру внутрішнього фінансового контролю в публічному секторі, що охоплює три основні компоненти, а саме: 1) фінансове управління та контроль (FMC – Financial Management and Control); 2) функціонально незалежний внутрішній аудит; 3) центральний координаційний орган (CHU – Central Harmonisation Unit),

що відповідає за гармонізацію стандартів у межах усього публічного сектору. Податковий контроль за концепцією PIFC є складовою системи фінансового управління та контролю в частині забезпечення надходжень до державного бюджету, однак він виходить за межі внутрішнього контролю установи й набуває ознак зовнішнього публічного регуляторного контролю [45]. Ключовим принципом PIFC є децентралізована управлінська відповідальність, за якої кожен керівник органу публічної влади несе персональну відповідальність за стан внутрішнього контролю в своїй установі [45].

Другим є підхід, що ґрунтується на стандартах Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI). Відповідно до INTOSAI GOV 9100 система публічного внутрішнього контролю структурована навколо п’яти взаємопов’язаних компонентів: контрольне середовище, оцінювання ризиків, контрольні заходи, інформація та комунікація, моніторинг. Ці компоненти корелюють із загальновизнаною моделлю COSO (Committee of Sponsoring Organizations), адаптованою для публічного сектору. Згідно із INTOSAI GOV 9130 система внутрішнього контролю має забезпечувати досягнення операційних цілей ефективно та результативно, надійну фінансову й нефінансову звітність, а також дотримання законодавства та нормативних вимог. У рамках цієї концепції податковий контроль є як спеціалізований вид публічного контролю, спрямований на перевірку дотримання фіскального законодавства та забезпечення надходжень до бюджету [54; 55].

Третій підхід – національне законодавство України – класифікує державний фінансовий контроль на основі суб’єктно-об’єктних відносин. Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» державний фінансовий контроль здійснюється Державною аудиторською службою України (далі – ДАСУ), тоді як податковий контроль покладено на Державну податкову службу України (далі – ДПСУ). Бюджетний кодекс України встановлює загальні засади бюджетного контролю, тоді як Податковий кодекс України регулює специфічно податковий контроль. Згідно з Положенням про ДПСУ служба здійснює контроль за дотриманням вимог податкового

законодавства, що охоплює право на проведення перевірок, застосування фінансових санкцій і звіряння платників.

Принципово важливим є питання про співвідношення між внутрішнім аудитом як управлінською функцією та податковим контролем як зовнішньою регуляторною діяльністю. Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів у своєму Міжнародному стандарті практики внутрішнього аудиту (IPPF) визначає внутрішній аудит як «незалежну, об'єктивну діяльність з надання впевненості та консультацій, покликану додавати вартість і вдосконалювати операційну діяльність організації». Ця функція принципово відрізняється від зовнішнього податкового контролю, адже вона є внутрішньою (здійснюється підрозділом самої установи), проактивною та консультативною за своєю природою, тоді як податковий контроль є зовнішнім, реактивним і правозастосовним. Стандарти ISSAI 100 INTOSAI для публічного аудиту встановлюють схожу диференціацію, підкреслюючи, що зовнішній аудит вищих органів фінансового контролю є принципово відмінним від внутрішнього аудиту та від адміністративного контролю з боку регуляторних органів.

Аналіз таблиці 1.2 свідчить, що між різними видами публічного фінансового контролю існує системна взаємодоповнюваність, але також наявний ризик дублювання функцій, особливо між ДПСУ та ДАСУ в частині перевірки суб'єктів господарювання, які отримують бюджетне фінансування. Концепція PIFC передбачає інтеграцію різних видів контролю навколо єдиних стандартів управління ризиками, однак в Україні така інтеграція перебуває на початкових стадіях, про що свідчить технічна допомога МВФ у частині вдосконалення управління ризиком дотримання ДПСУ. Ключовою методологічною проблемою є недостатня координація між ДПСУ, ДАСУ та підрозділами внутрішнього аудиту, що породжує конфлікт юрисдикцій і неефективне використання контрольних ресурсів.

Таблиця 1.2 – Податковий контроль у системі публічного фінансового контролю: порівняльна характеристика основних видів

Критерій	Податковий контроль (ДПСУ)	Державний фінансовий аудит (ДАСУ)	Внутрішній аудит підрозділів	Зовнішній аудит (Рахункова палата)
Нормативна основа	ПКУ, ст. 61–86; Постанова КМУ № 227	Закон України № 2939-XII; Бюджетний кодекс України	INTOSAI GOV 9100; IPPF IBA	Конституція України, ст. 98; Закон України «Про Рахункову палату»
Суб'єкт контролю	ДПС України та її територіальні органи	ДАСУ та її підрозділи	Підрозділи внутрішнього аудиту міністерств / відомств	Рахункова палата України
Об'єкт контролю	Платники податків, їх фінансово-господарська діяльність	Розпорядники бюджетних коштів; суб'єкти з бюджетним фінансуванням	Внутрішні процеси та системи управління установи	Органи державної влади, виконання державного бюджету
Основна ціль	Перевірка правильності нарахування та повноти сплати податків і зборів	Забезпечення законного, ефективного й результативного управління державними ресурсами	Незалежне оцінювання ризик-менеджменту, систем контролю та управління	Незалежне оцінювання виконання бюджету та ефективності державних видатків
Характер	Переважно ex-post (перевірка) та превентивний ex-ante	Переважно ex-post	Переважно ex-ante (профілактика) та ex-post	Переважно ex-post, стратегічний
Методи	Перевірки (камеральні, виїзні), моніторинг, аналітичні процедури	Ревізії, аудит ефективності, аудит фінансової звітності	Оцінювання ризиків, тестування засобів контролю, консультування	Аудит ефективності, фінансовий аудит
Міжнародні стандарти	Рекомендації ОЕСР, МВФ	ISSAI 100-400 (INTOSAI)	IPPF / GIAS (IIA)	ISSAI 100, 200, 300, 400
Роль у PIFC	Компонент FMC (дохідна частина бюджету)	Паралельний зовнішній контроль	Обов'язкова функція в рамках PIFC	Незалежний зовнішній аудитор

Джерело: створено авторами на основі [2; 9; 22; 24; 45; 54; 55; 57; 63; 90; 338].

Введення ризик-орієнтованого підходу, що ґрунтується на рекомендаціях ОЕСР і МВФ, є першим кроком до системного вирішення цієї суперечності [47; 63]. PIFC як системна концепція є найбільш прогресивним інструментом інтеграції всіх видів контролю, оскільки вона встановлює спільний методологічний знаменник у формі компонентів COSO / INTOSAI [45; 55]. В умовах євроінтеграційного курсу України приведення системи публічного фінансового контролю у відповідність до стандартів PIFC / INTOSAI є стратегічним пріоритетом, що потребує як законодавчих змін, так і розбудови інституційної спроможності, охоплюючи розвиток функцій внутрішнього аудиту згідно із стандартами IBA [47; 90].

Податковий контроль є самостійним видом публічного фінансового контролю, що характеризується специфічним суб'єктом, об'єктом і набором методів, принципово відмінних від внутрішнього аудиту та зовнішнього фінансового контролю. Концепція PIFC Європейського Союзу забезпечує найбільш розгорнутий архітектурний каркас для інтеграції різних видів контролю навколо єдиних принципів управлінської відповідальності, ризик-менеджменту та незалежного аудиту. Стандарти INTOSAI GOV 9100 та ISSAI 100 встановлюють чітку ієрархію між зовнішнім і внутрішнім контролем, що є методологічним підґрунтям для уникнення дублювання функцій. В умовах євроінтеграції України вагомим є системне реформування архітектури публічного фінансового контролю з урахуванням передового досвіду ЄС і рекомендацій МВФ, що передбачає розмежування регуляторно-правозастосовної функції ДПСУ й аудиторської функції ДАСУ та внутрішніх аудиторів. Ключовою умовою успіху є розбудова координаційних механізмів між контрольними органами та впровадження єдиних аналітичних платформ для обміну ризиковою інформацією.

1.3. Функції податкового контролю

Фіскальна, превентивна, аналітична та сервісна функції: зміст і проблеми реалізації

Функціональна структура податкового контролю відображає спектр цілей, на досягнення яких спрямована ця система. Між різними дослідниками немає консенсусу щодо повного переліку й класифікації функцій, що відображає різні концептуальні позиції в розумінні природи самого феномена. У теорії публічних фінансів і фінансового права виділяються щонайменше чотири основні функціональні напрями, кожен з яких має власне теоретичне обґрунтування, набір інструментів та критерії ефективності [9; 63; 272; 275].

Фіскальна функція є первинною та найбільш очевидною – вона полягає в забезпеченні повноти надходжень до бюджетів усіх рівнів через виявлення й усунення порушень податкового законодавства. Саме вона є основним обґрунтуванням інститутів податкової перевірки та аудиту. Дж. Алм у своєму узагальнювальному огляді підкреслює, що примусова складова (enforcement) традиційно розглядалась як основний інструмент реалізації фіскальної функції – через загрозу перевірок і штрафів. Однак оглядова робота Дж. Андреоні, Б. Ерарда та Дж. Файнштейна переконливо демонструє, що ефективність виключно примусових заходів є значно нижчою за теоретично очікувану, а найбільш стійкого фіскального ефекту досягають системи, які поєднують примус з добровільним дотриманням. Вагомим підтвердженням є дані МВФ, які свідчать, що країни з розвиненою культурою дотримання досягають вищих показників збирання податків за нижчих витрат на правозастосування.

Превентивна функція спрямована на формування в платників правомірної поведінки ще до виникнення порушень. Ця функція реалізується через систему інформаційних заходів, консультацій, попереджувальних повідомлень і ризик-орієнтованого моніторингу. Концепція «слизького схилу» Кірхлера демонструє, що превентивна функція безпосередньо пов’язана із рівнем довіри платників до податкових органів: за достатньо високого рівня довіри

потреба в примусових заходах суттєво знижується, а добровільне дотримання стає домінантною формою поведінки. Б. Торглер та Ф. Шнайдер емпірично підтвердили, що зростання рівня податкової моралі – ключового чинника, формованого превентивною роботою держави, – є статистично значимим предиктором скорочення розмірів тіньової економіки та підвищення фіскальної ефективності.

Аналітична функція охоплює діяльність із систематизації та інтерпретації масивів фінансової звітності, платіжних даних і ринкової інформації з метою виявлення системних ризиків, оцінювання рівня дотримання та ухвалення управлінських рішень. ОЕСР у виданні «Управління ризиком дотримання» підкреслює, що аналітична функція є центральним елементом сучасного ризик-орієнтованого підходу, адже без належного аналізу ризиків контрольні ресурси розподіляються неефективно, а значна частина перевірок не виявляє суттєвих порушень. В умовах цифрової трансформації аналітична функція набуває принципово нового значення завдяки можливостям великих даних, машинного навчання та автоматизованого порівняльного аналізу. ОЕСР у звіті «Цифровізація та цифрова трансформація податкового адміністрування» наводить конкретні приклади того, як провідні податкові адміністрації використовують AI-аналіз для підвищення точності ризик-скорингу в десятки разів порівняно з традиційними підходами.

Сервісна функція – найбільш дискусійна з погляду класичної концепції контролю як примусово-каральної діяльності. Вона полягає в наданні платникам інформаційної, консультативної та технічної підтримки з метою зниження витрат дотримання (compliance costs) і стимулювання добровільної сплати. Дж. Алм у роботі «Нагадування, посилення та обтяження» доводить, що сервісно орієнтовані заходи (nudges) можуть бути не менш ефективними за примусові з погляду покращення показників дотримання, однак їхній ефект суттєво залежить від контексту та дизайну конкретного заходу.

Концепція ОЕСР 2025 року з управління ризиком дотримання також акцентує на тому, що сервісна функція є невід'ємним компонентом ефективної системи compliance, оскільки значна частина порушень пояснюється не умисним ухиленням, а незнанням або складністю виконання вимог.

Таблиця 1.3 – Функції податкового контролю:
теоретичне обґрунтування, інструменти реалізації та проблеми впровадження

Функція	Теоретичне обґрунтування	Основні інструменти	Показники ефективності	Ключові проблеми реалізації
Фіскальна	Забезпечення надходжень; стримування ухилення через систему санкцій (Беккер; Еллінгем, Сандмо)	Виїзні та камеральні перевірки, звіряння, вимоги щодо сплати недоїмки, кримінальне переслідування	Рівень збирання податків (tax gap); частка донарахованих зобов'я-зань; ROI аудиту	Надмірна орієнтація на короткостроковий фіскальний результат; low-value comp-liance impact; низька якість відбору об'єктів перевірки
Превентивна	Формування правомірної поведінки; зниження потреби примусових заходів (Кірхлер та ін.; Торглер)	Консультації, попереджу-вальні листи, публікація ризик-індикаторів, роз'яснення, навчальні заходи	Частка добровільно поданих декларацій; зниження повторних порушень; рівень податкової моралі	Слабкість інститутів правової освіти; недостатня ресурсна база; конкуренція за ресурси із фіскальною функцією
Аналітична	Управління ризиком дотримання; оптимальний розподіл контрольних ресурсів (ОЕСР; МВФ)	Ризик-скоринг, аналіз великих даних, галузеві профілі ризиків, порів-няльний аналіз, моніто-ринг реального часу	Точність відбору платників; частка виявлених порушень; ефективність аудитів; якість ризик-моделей	Обмежені аналітичні спроможності ДПСУ; проблеми з якістю та інтеграцією даних; брак кваліфікованих аналітиків
Сервісна	Зниження транзакційних витрат дотримання; підви-щення рівня довіри та добровільної сплати (Алм; Кірхлер)	Електронний кабінет, онлайн-консультації, спрощені форми звітності, персоналізований зворотний зв'язок, nudge-повідомлення	Індекс задоволеності платників; рівень електронного подання; витрати часу на виконання зобов'язань	Конфлікт між сервісною та правозастосовною роллю; ризик суб'єктивізму; слабкість UX-дизайну

Джерело: створено авторами на основі [9; 44; 47; 63; 75; 270; 272; 273; 275; 280; 315; 338; 340; 360; 363].

Таблиця 1.3 демонструє, що кожна із чотирьох функцій має власну теоретичну базу, інструментарій і критерії оцінювання, однак усі вони перебувають у складних відносинах взаємозалежності та потенційного конфлікту. Найбільш гостра суперечність полягає між фіскальною та сервісною функціями: максимізація короткострокових надходжень через агресивні перевірки може підривати довіру платників і знижувати добровільне дотримання в довгостроковій перспективі – так званий «парадокс правозастосування», що детально описаний у роботах Алма та Торглера [272; 275]. Аналітична функція є сполучною ланкою між фіскальною та превентивною – якісний ризик-аналіз дає змогу концентрувати примусові ресурси на найбільш ризикових сегментах, одночасно звільняючи добросовісних платників від зайвого адміністративного тиску.

Звіт МВФ про технічну допомогу ДПС України 2026 року фіксує значний прогрес у впровадженні CRM та аналізі розриву ПДВ, однак зазначає потребу в подальшому вдосконаленні аудиторської функції та аналітичних спроможностей. Провідник у розвитку сервісної функції – Європейська комісія в Керівництві з управління ризиком дотримання у цифрову епоху – наголошує, що кооперативний підхід, заснований на взаємній довірі та прозорості, є найефективнішим інструментом для роботи з великими платниками та сегментом середнього бізнесу. Загалом ефективна система податкового контролю має забезпечувати оптимальний баланс між усіма чотирма функціями, адаптуючи їх інтенсивність залежно від рівня ризику, сегмента платників і поточного стану дотримання законодавства.

Функціональна структура податкового контролю є багатовимірною та охоплює щонайменше чотири самостійні функції, кожна з яких має власне теоретичне обґрунтування й набір інструментів реалізації. Між фіскальною та сервісною функціями існує структурна суперечність, що проявляється в короткостроково-довгостроковому конфлікті між максимізацією надходжень і формуванням культури добровільного дотримання. Аналітична функція є системоутворювальною для сучасної концепції ризик-орієнтованого контролю, оскільки лише якісний аналіз ризиків забезпечує

ефективний розподіл обмежених контрольних ресурсів. Практична проблема в Україні полягає в непропорційній концентрації ресурсів на фіскальній функції й відносній слабкості превентивної та аналітичної роботи, що підтверджується звітом МВФ. Подолання цього функціонального дисбалансу є ключовою умовою підвищення загальної ефективності системи податкового адміністрування в контексті євроінтеграції.

1.4. Принципи податкового контролю

Класифікація, нормативне закріплення
та проблеми практичної реалізації

Принципи податкового контролю являють собою нормативно закріплені або загальновизнані в теорії наукові положення, що визначають засади організації та здійснення контрольної діяльності у сфері оподаткування. Питання класифікації принципів є одним із найбільш дискусійних у фінансово-правовій і управлінській науці, оскільки різні дослідники використовують відмінні класифікаційні критерії та пропонують різний перелік базових принципів, що відображає різні концептуальні традиції.

В академічній і нормативній літературі можна виділити кілька підходів до класифікації принципів. Нормативно-правовий підхід ґрунтується на систематизації принципів, закріплених у законодавстві. Наприклад, Податковий кодекс України в статті 4 встановлює загальні принципи оподаткування (законність, рівність, економічна обґрунтованість, нейтральність, стабільність, рівномірність і зручність сплати, єдиний підхід до встановлення податків та зборів тощо), які, по суті, задають нормативний каркас для принципів контролю. Ці принципи є юридично обов’язковими й можуть бути підставою для оскарження дій контролюючих органів. Однак їхній перелік не є вичерпним з погляду управлінського виміру контролю.

Науково-теоретичний підхід прагне до більш широкої та системної класифікації. У доробку різних авторів зустрічається виділення принципів законності, обов'язковості, повноти, об'єктивності, незалежності, систематичності, ефективності, гласності тощо. Між різними науковими джерелами немає консенсусу щодо пріоритетності та ієрархії цих принципів: одні автори виділяють законність як надпринцип, що підпорядковує всі інші; інші ставлять у центр принцип ефективності або ризик-орієнтованості [63; 338].

Системно-управлінський підхід, запропонований ОЕСР і МВФ, акцентує на принципах, що забезпечують ефективне управління ризиком дотримання: ризик-орієнтованість, пропорційність, прозорість, підзвітність та орієнтація на результат [63; 338]. Ці принципи є операціональними – вони безпосередньо перекладаються в конкретні управлінські практики та критерії оцінювання ефективності. INTOSAI GOV 9100 встановлює систему принципів публічного внутрішнього контролю, що охоплює як правові (законність), так і управлінські (ефективність, результативність, економічність) виміри, синтезуючи так два попередні підходи.

Наукові розбіжності у сфері принципів не є суто термінологічними – вони відображають глибинні відмінності в тому, як різні традиції розуміють природу контролю. Континентальна правова традиція (до неї тяжіє Україна) акцентує на формально-юридичних принципах, тоді як англо-американська управлінська традиція наголошує на принципах ефективності й результативності. Стандарти INTOSAI намагаються синтезувати ці підходи, пропонуючи принципи, що охоплюють обидва виміри [54; 55]. Особливу наукову проблему становить розрив між деклараційним і реальним рівнями принципів: дослідження МВФ щодо ДПС України свідчить про наявність суттєвого розриву між нормативно задекларованими принципами ризик-орієнтованості й прозорості та реальною практикою відбору платників для перевірки й узгодженості даних.

Порівняльний аналіз принципів свідчить про те, що між різними концептуальними школами існує ієрархічна напруга. Принцип законності, будучи абсолютним за нормативно-правовою

логікою, може вступати в конфлікт із принципом ефективності, якщо дотримання формальних процедур є надмірно ресурсоємним або перешкоджає оперативному реагуванню на нові форми порушень. Принцип обов'язковості, попри свій декларований характер, фактично послаблюється значним рівнем дискреції в правозастосуванні, що відкриває простір для корупційних практик і непрозорого адміністрування – явище, добре задокументоване в емпіричних дослідженнях Торглера та Шнайдера. Принцип ризик-орієнтованості є найбільш системно обґрунтованим з управлінського погляду, однак потребує розвиненої аналітичної інфраструктури, якою Україна наразі повністю не володіє. Принцип пропорційності є принципово важливим для збереження сервісної та превентивної функцій контролю, оскільки непропорційні санкції руйнують довіру й провокують опортунізм. Це підтверджується дослідженнями Кірхлера та колег, які виявили нелінійний зв'язок між жорсткістю правозастосування й рівнем дотримання, а саме надмірна суворість може призвести до різкого погіршення добровільного дотримання внаслідок підриву довіри. Загалом ефективна реалізація принципів потребує не лише нормативного закріплення, але й розвиненої інституційної культури, управлінських компетентностей та відповідної технологічної інфраструктури, формування яких є першо-черговим завданням у контексті євроінтеграції України.

Таблиця 1.4 – Принципи податкового контролю:
класифікація, нормативне закріплення та проблеми практичної реалізації

Принцип	Зміст принципу	Нормативна основа	Проблеми практичної реалізації	Рекомендовані інструменти вирішення
1	2	3	4	5
Законності	Здійснення контролю виключно в межах повноважень, визначених законом; неприпустимість довільного розширення контрольних дій	ПКУ, ст. 4, 61; Конституція України, ст. 19	Розширювальне тлумачення контрольних повноважень; процесуальні порушення під час перевірок; правова невизначеність норм	Уточнення процедурних норм ПКУ; посилення судового та позасудового контролю; однозначне закріплення переліку контрольних дій
Обов'язковості	Обов'язкова реакція держави на факти порушень; невідворотність застосування відповідальності	ПКУ, ст. 61; загальна теорія права	Вибірковість застосування санкцій; надмірна дискреція посадовців; неоднорідність правозастосування	Автоматизація застосування стандартних санкцій; обмеження дискреційних повноважень посадовців
Об'єктивності	Відсутність упередженості під час збору та оцінювання доказів; незалежність висновків від суб'єктивних чинників	INTOSAI GOV 9100; IPPF IBA ; ПКУ	Суб'єктивізм у відборі об'єктів перевірки; тиск на аудиторів; вплив корупційних чинників	Ризик-орієнтований автоматизований відбір; незалежний перегляд результатів; доброчесність
Ризик-орієнтованості	Концентрація контрольних ресурсів на платниках / операціях із найвищим ризиком недотримання	OECP (2004); OECP (2024); МВФ	Недостатня аналітична інфраструктура; відсутність стандартизованих галузевих моделей ризику; дефіцит аналітичних кадрів	Впровадження CRM-системи; розробка ризик-профілів; розбудова аналітичних спроможностей ДПСУ

Продовження таблиці 1.4

1	2	3	4	5
Пропорційності	Відповідність контрольних заходів характеру та тяжкості виявленого або потенційного порушення	Директиви ЄС; рекомендації ОЕСР; Керівництво ЄК	Непропорційне накладення штрафів за технічні помилки; надмірний адміністративний тиск на малий бізнес	Диференціація санкцій залежно від тяжкості порушення; програми добровільного виправлення помилок
Прозорості	Відкритість критеріїв відбору платників, методів контролю та агрегованих результатів аудиту	PIFC ЄС; IBA IPPF; ОЕСР	Непрозорість у відборі плат-ників; обмежений публічний доступ до результатів; відсутність публічної звітності	Публікація звітності про результати контролю; розкриття методології ризик-скорингу в агрегованому вигляді
Систематичності	Безперервність контрольної діяльності; плановість і процедурна регулярність охоплення	ПКУ, ст. 75–86	Нерівномірність охоплення платників; «кампанійщина» замість системного підходу	Впровадження циклічного планування на ризик-основі; моніторинг у реальному часі
Ефективності	Досягнення максимальних фіскальних і поведінкових результатів під час мінімальних витрат	ОЕСР; МВФ; INTOSAI GOV 9100	Дублювання функцій; низька результативність частини перевірок; неоцінений ROI контрольних заходів	Оцінювіання впливу (compliance impact) кожного виду заходів; зосередження на high-value audits

Джерело: створено авторами на основі [9; 44; 45; 47; 54; 55; 63; 90; 338].

Отже, принципи податкового контролю утворюють складну ієрархічну систему, в якій нормативно-правові, управлінські та поведінкові виміри перебувають у відносинах взаємозалежності й потенційного конфлікту. Між принципами законності та ефективності, обов'язковості й пропорційності наявні структурні суперечності, вирішення яких потребує формування збалансованої регуляторної архітектури, а не простого нормативного закріплення. Принцип ризик-орієнтованості є системоутворювальним для сучасної концепції ефективного податкового контролю, однак його практична реалізація залишається найбільшим інституційним викликом для ДПС України. Значний розрив між нормативно задекларованими та реально реалізованими принципами є індикатором структурних проблем у системі публічного управління, а не лише технічного характеру. Подолання цього розриву вимагає системної роботи з розбудови культури дотримання, вдосконалення аналітичної інфраструктури та запровадження незалежного контролю за дотриманням принципів самими контролюючими органами.

1.5. Концептуальні моделі податкового контролю в зарубіжних країнах

Ризик-орієнтований підхід, цифрова трансформація та поведінкова відповідність

Порівняльний аналіз зарубіжних моделей організації податкового контролю є важливим методологічним інструментом для ідентифікації передових практик і визначення напрямів реформування вітчизняної системи. В академічній літературі та аналітичних документах міжнародних організацій виокремлюються декілька принципово відмінних концептуальних підходів, кожен з яких є продуктом конкретного правового, інституційного та культурного середовища [63; 75; 285; 338].

Модель США (IRS) є однією з найбільш досліджених у міжнародній літературі й традиційно класифікується як enforcement-centric підхід. Служба внутрішніх доходів (Internal Revenue Service)

використовує складні системи автоматизованого відбору декларацій для перевірки, засновані на «DIF-скорингу» (Discriminant Index Function), який ідентифікує декларації з найвищою статистичною ймовірністю помилок або зловживань. IRS є одним із піонерів аналітичного підходу до формування планів перевірок – починаючи з 2000-х років, служба активно інвестує в технологічну модернізацію, упровадження big data analytics та поведінкових інтервенцій. Серед аналітиків IRS-модель характеризується як класичний приклад системи, де першорядним є стримування через загрозу виявлення та санкцій [272; 276]. Водночас дослідження виявляють обмеженість виключно enforcement-орієнтованих підходів, що спонукало IRS розвивати сервісний напрям і програми Taxpayer First Act після 2019 року.

Модель Великої Британії (HMRC) є прикладом прогресивного переходу до кооперативної відповідності (cooperative compliance) та повноцінного цифрового адміністрування. Програма «Making Tax Digital» (MTD), розгорнута HMRC у 2019–2024 роках, передбачає поетапне переведення всіх категорій платників на цифрове подання звітності в режимі, наближеному до реального часу. HMRC розробила власну систему ризик-аналізу «Connect» – комплексну платформу аналізу великих даних, що інтегрує інформацію від банків, державних реєстрів, земельного кадастру та соціальних мереж для автоматизованого виявлення розбіжностей у звітності платників. Крім того, HMRC впровадила концепцію «Business Risk Review Plus» (BRR+) для великих платників, що ґрунтується на безперервному оцінюванні їхнього ризик-профілю та встановленні відносин кооперативної прозорості [44; 338]. Ця модель отримала широке визнання в рамках OECP як приклад ефективного поєднання правозастосовних і сервісних функцій.

Модель Естонії (EMTA) є унікальним прикладом радикальної цифрової трансформації податкового адміністрування, що реалізується в повністю цифровому державному середовищі. Estonia Tax and Customs Board (EMTA) функціонує на засадах повної цифровізації взаємодії з платниками: понад 98 % податкових декларацій подаються електронно, застосовується цифрова ідентичність

(e-ID), а автоматичне заповнення декларацій за наявними державними даними суттєво знижує витрати дотримання й усуває технічні помилки. OECP у звіті про цифрову трансформацію наводить естонський досвід як провідний приклад реалізації концепції «Tax Administration 3.0» – вбудованого оподаткування в природні системи платників. Такий підхід фактично переносить акцент з ex-post перевірки на ex-ante профілактику завдяки точності та повноті цифрових даних [75; 338]. Принципово важливо, що естонська модель є системним рішенням, а не лише технологічним: вона спирається на культуру цифрової довіри, прозорих державних реєстрів і мінімальної бюрократії.

Модель Австралії (ATO) є концептуально найбільш розробленою з погляду поведінкового підходу та сегментованої роботи з платниками. Австралійська податкова служба (Australian Taxation Office) є піонером у розробці та використанні моделі BISEP (Business, Industry, Sociological, Economic, Psychological), запропонованої В. Брейтуейтом, яка дає змогу диференціювати стратегії роботи з різними сегментами платників залежно від природи їхньої поведінки: від платника, що бажає дотримуватися, але не знає як, до свідомого порушника. Крім того, ATO впровадила так звану «піраміду відповідності» (compliance pyramid), яка передбачає ескалацію контрольних заходів від м'яких сервісних (для платників з добровільним дотриманням) до жорстких примусових (для стійких порушників) [63; 285]. Цей підхід, широковідомий як «responsive regulation», отримав всесвітнє визнання та став базою для розробки моделей OECP і ATAF [43; 63].

Порівняльна таблиця 1.5 розкриває системні відмінності між чотирма провідними моделями організації податкового контролю. Якщо США традиційно тяжіли до enforcement-centric підходу з акцентом на детерентних ефектах аудиту та санкцій, то Велика Британія та Австралія демонструють свідому переорієнтацію на кооперативну й поведінкову моделі, а Естонія реалізувала принципово іншу логіку – усунення структурних можливостей для недотримання через тотальну цифровізацію взаємодії платників із державою. Ця різноманітність підходів є не проявом концептуальної

невизначеності, а свідченням того, що ефективна модель контролю є контекстно-залежною та детермінованою конкретними інституційними умовами й рівнем розвитку цифрової інфраструктури.

З погляду актуальності для України найбільш прагматичними є британська модель CRM та австралійський поведінковий підхід – вони доступні для поступового впровадження навіть за умови ще недостатньої цифрової інфраструктури. Звіт МВФ 2026 року прямо вказує, що ДПС України вже зробила значні кроки в напрямі впровадження CRM, проте аудиторська функція й аналітичні спроможності потребують суттєвого розвитку. Цифрова трансформація за естонською моделлю є стратегічним горизонтом для України в контексті євроінтеграції та відповідності вимогам ОЕСР щодо концепції Tax Administration 3.0. Поведінковий підхід (ATO / BISEP) є принципово важливим для роботи із сегментами малого бізнесу та фізичних осіб-підприємців, де рівень дотримання визначається не стільки об'єктивними показниками ризику, скільки поведінковими чинниками: знанням законодавства, ставленням до держави та рівнем соціальної норми [273; 285]. Загалом порівняльний аналіз свідчить, що ефективний податковий контроль у XXI столітті все більше спирається не на примусові заходи самі собою, а на системне управління ризиком дотримання, підкріплене цифровими технологіями, поведінковими інтервенціями та кооперативними моделями взаємодії з платниками.

Таблиця 1.5 – Порівняльна характеристика концептуальних моделей організації податкового контролю в зарубіжних країнах

Критерій	США (IRS)	Велика Британія (HMRC)	Естонія (EMTA)	Австралія (ATO)
Домінантна концепція	Enforcement-centric; ризик-орієнтований аудит	Cooperative compliance; циф-рове адміністрування	Digital-first; вбудоване оподаткування (embedded taxation)	Behavioral compliance; responsive regulation; BISEP-підхід
Принцип відбору платників	DIF-скоринг; автоматизований аналіз декларацій	CRM + Connect Big Data Analytics + BRR+ для великих платників	Автоматичний моніторинг цифрових даних; мінімальна ручна перевірка	BISEP-профілювання; сегментований підхід за поведінковим типом платника
Рівень цифровізації	Середній – частковий перехід на e-filing; IRS Direct File (2024)	Високий – MTD, обов'язкове e-filing для бізнесу	Максимальний – 98 %+ електронної звітності; e-ID; e-Tax	Середньо-високий; ATO myGov platform; Single Touch Payroll
Поведінковий компонент	Розвивається (nudges, письмові повідомлення); другорядний	Значний – TRS (tax risk strategy); Taxpayer Charter	Мінімальний (низький рівень ухилення завдяки системній інтеграції)	Провідний – BISEP, compliance pyramid, програми добровільного розкриття
Роль сервісу	Вторинна; розвиток у рамках Taxpayer Experience офісу	Висока; ключова складова MTD-стратегії	Центральна; UX-орієнтована e-MTA система	Досить висока; «допомога у дотриманні» – стратегічний пріоритет
Ризик-орієнтованість	Висока; sophisticated DIF risk scoring	Досить висока; Connect + BRR+	Висока, але переважно автоматизована	Досить висока; сегментована за ризиком і поведінковим профілем
Основний виклик	Технологічна застарі-лість частини систем; висока litigation culture	Складність впровадження MTD для малого бізнесу; витрати цифровізації	Перенесення моделі в контексти з меншою цифровою зрілістю	Операціоналізація BISEP-сегментації; кадрові пот-реби
Релевантність для України	Часткова – ризик-скоринг; модернізація e-filing	Висока – CRM, коопера-тивна відповідність для великих платників	Стратегічна – цифрова трансформація, e-ID, e-cabinet	Висока – BISEP, поведінкова сегментація, compliance pyramid

Джерело: створено авторами на основі [43; 44; 47; 63; 75; 273; 285; 338; 360].

Порівняльний аналіз зарубіжних моделей засвідчує, що не існує єдиної «оптимальної» системи податкового контролю – кожна модель є продуктом конкретного правового, економічного та культурного контексту, що зумовлює обмежену трансферабельність окремих елементів без адаптації. Загальносвітовою тенденцією є конвергенція моделей навколо трьох ключових принципів: ризик-орієнтованості, цифрової трансформації та поведінкової відповідності, що в сукупності утворюють парадигму сучасного управління compliance. Для України найбільш пріоритетним вектором є CRM-підхід за британським зразком і поетапна цифрова трансформація за естонською логікою, що відповідає як рекомендаціям МВФ та ОЕСР, так і завданням євроінтеграції. Поведінкова модель АТО є стратегічно важливою для диференційованої роботи з різними сегментами платників, однак її впровадження потребує значних інвестицій у розбудову аналітичних і комунікативних спроможностей ДПС України. Загальним висновком є те, що ефективний податковий контроль у XXI столітті все більше спирається не на примусові заходи, а на системне управління ризиком дотримання, підкріплене цифровими технологіями та поведінковими інтервенціями.

Тестові завдання

1. Хто з учених 1968 року заклав теоретичне підґрунтя для аналізу порушень законодавства (включно з ухиленням від податків) як раціонального вибору індивіда:

а) М. Г. Еллінгем;

б) Ґ. С. Беккер;

в) Дж. Алм;

г) Б. Торглер.

2. Яка модель ухилення від оподаткування ґрунтується на зіставленні платником імовірності виявлення порушень і розміру штрафних санкцій:

а) модель «слизького схилу»;

б) концепція PIFC;

в) модель Еллінгема-Сандмо;

г) модель BISEP.

3. Центральною категорією поведінкового (психолого-економічного) підходу до податкового контролю є:

а) раціональний вибір платника;

б) податкова мораль і довіра до держави;

в) повноваження та процедури;

г) управління ризиками (CRM).

4. Яка концепція розглядає рівень дотримання податкового законодавства як функцію двох вимірів: інституційної довіри та реальної примусової влади держави:

а) концепція «слизького схилу» (slippery slope framework);

б) концепція Public Internal Financial Control (PIFC);

в) модель Tax Administration 3.0;

г) система COSO.

5. Який науковий підхід до податкового контролю вважається найбільш інтегративним, оскільки синтезує детерентні, поведінкові та аналітичні елементи:

а) адміністративно-правовий;

б) неокласичний;

в) системний (менеджерський);

г) нормативно-правовий (національний).

6. Згідно зі статтею 61 Податкового кодексу України податковий контроль визначається як:

а) процес надання сервісних послуг платникам податків;

б) система заходів щодо контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків;

в) діяльність з автоматизованого аналізу великих даних;

г) метод виключно кримінального переслідування порушників.

7. Яка функція податкового контролю спрямована на формування правомірної поведінки платників ще до моменту виникнення порушень:

а) фіскальна;

б) аналітична;

в) превентивна;

г) сервісна.

8. Згідно з класифікацією принципів відповідність контрольних заходів характеру та тяжкості виявленого або потенційного порушення – це принцип:

а) законності;

б) об’єктивності;

в) пропорційності;

г) систематичності.

9. Яка закордонна модель податкового контролю використовує підхід BISEP та «піраміду відповідності» (compliance pyramid):

а) модель США (irs);

б) модель Великої Британії (hmrc);

в) модель Естонії (emta);

г) модель Австралії (ato).

10. У чому полягає основна відмінність внутрішнього аудиту від зовнішнього податкового контролю згідно з міжнародними стандартами:

а) внутрішній аудит є лише каральним інструментом;

б) внутрішній аудит є проактивним, консультативним і здійснюється всередині установи;

в) податковий контроль завжди є добровільним;

г) між ними немає жодної різниці.

ТЕМА 2
НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Податковий кодекс України як основа правового регулювання податкового контролю.

2.2. Повноваження контролюючих органів у сфері податкового контролю.

2.3. Права та обов'язки платників податків у контрольному процесі.

2.4. Процесуальні аспекти контрольних заходів.

2.5. Судова практика у сфері податкового контролю.

2.1. Податковий кодекс України як основа правового регулювання податкового контролю

Структура, ключові норми та аналітичне оцінювання ефективності правового регулювання

Нормативно-правове забезпечення податкового контролю в Україні є багаторівневою системою, що охоплює конституційні, законодавчі, підзаконні й процесуальні норми. Центральним елементом цієї системи є Податковий кодекс України (далі – ПКУ) від 02.12.2010 № 2755-VI – кодифікований акт, що здійснив уніфікацію розрізнених законодавчих норм і заклав єдину правову основу оподаткування. ПКУ посів місце, яке раніше займали численні окремі закони про конкретні податки, що усунуло одну із системних проблем – колізії між різногалузевими нормами. Водночас більше ніж десятиліття практичного застосування Кодексу дає змогу виявити значний масив нормативних недоліків, правових прогалин і суперечностей, що суттєво впливають на ефективність системи податкового контролю.

Базовим конституційним підґрунтям для побудови системи податкового контролю є стаття 67 Конституції України, яка встановлює обов'язок кожного сплачувати податки та збори в порядку

й розмірах, встановлених законом, та стаття 19, що закріплює принцип законності, сутність якого полягає в тому, що органи державної влади та їхні посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень і в спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Ці конституційні норми є безпосередніми регуляторами взаємовідносин між органами податкового контролю й платниками та неодноразово застосовувалися Верховним Судом як критерій оцінювання законності дій контролюючих органів.

Структурно ПКУ організований так: основні положення щодо визначення системи оподаткування та принципів (розділ I), загальні положення про платників і контролюючі органи (розділ II, глави 1–6), система реєстрації та обліку платників (розділ II, глави 7–8), збереження документів (ст. 44), система перевірок і контрольних заходів (розділ II, глава 8, ст. 62, 75–86), а також адміністративне оскарження (ст. 56). Визначення податкового контролю як «системи заходів, що вживаються контролюючими органами» (ст. 61.1) встановлює системний, а не одиничний характер відповідної діяльності.

Стаття 62 ПКУ визначає методи податкового контролю, а саме: ведення обліку платників; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірки та фактичні перевірки; моніторинг контрольованих операцій. Ця класифікація відображає перехід від суто перевірочної парадигми до комплексного підходу, що охоплює аналітичний і превентивний елементи. Важливо, що ст. 62 не є вичерпним переліком. ПКУ в різних розділах передбачає додаткові контрольні інструменти: зустрічні звіряння, витребування документів, отримання відомостей від третіх осіб тощо.

Ключовою проблемою нормативного регулювання є неузгодженість окремих статей ПКУ між собою та із нормами інших законодавчих актів. Зокрема, ст. 78 ПКУ (підстави позапланових перевірок) містить широкий перелік підстав, частина яких сформульована в оціночних категоріях: «достатні підстави вважати», «у разі наявності відомостей», що породжує надмірну дискреційність в ухваленні рішень про призначення перевірки.

Таблиця 2.1 – Структура та ключові норми ПКУ
у сфері правового регулювання податкового контролю

Розділ / Стаття ПКУ	Предмет регулювання	Основні правові положення	Проблеми / Правові ризики	Судова інтерпретація
1	2	3	4	5
Ст. 41	Визначення контролюючих органів	ДПСУ та митні органи є контролюючими органами; розмежування повноважень	Нечіткість розмежування між ДПСУ та ДАСУ в окремих сферах	Постанова ВС № 420/9909/23 (26.03.2024)
Ст. 44	Збереження документів	Платник зобов’язаний зберігати первинні документи 1 095 днів (3 роки); за трансфертним ціноутворенням – 2 555 днів	Відсутність документів не завжди є порушенням (об’єктивна неможливість); тягар доказування	Постанова ВС № 640/15297/19 (13.05.2021)
Ст. 56	Адміністративне оскарження ПП-рішень	10 робочих днів для подачі скарги до контролюючого органу вищого рівня; зупинення виконання ПП-рішення	Формалізм під час розгляду скарг; низький відсоток задоволення; конфлікт інтересів	Постанова ВС № 280/3826/19 (26.06.2024)
Ст. 61–62	Визначення та методи контролю	Система заходів ДПСУ; методи: облік, ІАЗ, перевірки, моніторинг	Вузьке нормативне визначення; не охоплює поведінкові та аналітичні інструменти	Загальне тлумачення ВС у справі № 520/8836/18
Ст. 75	Класифікація перевірок	Камеральні; документальні (пла-нові, позапланові, виїзні, невиїзні); фактичні	Термінологічна неоднозначність «фактичних» і «документальних» перевірок	Постанова ВС № 420/9909/23
Ст. 77	Планові документальні перевірки	Ризик-орієнтовані критерії; план-графік затверджується ДПСУ; повідомлення за 10 днів	Критерії відбору непрозорі; відсутність публічно затверджених ризик-індикаторів	ВС у справі № 160/10433/22 (09.09.2024)

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5
Ст. 78	Позапланові документальні перевірки	Вичерпний перелік з 22+ підстав; охоплює оціночні категорії	Надмірна дискреція під час застосування оціночних підстав; ризик зловживань	Постанова ВС № 420/16150/21 (04.01.2024)
Ст. 80	Фактичні перевірки	Підстави: порушення розрахункових операцій, обігу готівки, ліцензування	Розширювальне тлумачення підстав; нерідко – без попереднього повідомлення	Постанова ВС № 420/9909/23
Ст. 81	Умови допуску до перевірки	Обов’язкові реквізити наказу й направлення; право платника не допускати за відсутності документів	Спори щодо права оскарження наказу після допуску до перевірки	Постанова ВС № 420/17645/24
Ст. 86	Оформлення результатів	Акт або довідка; 5 р. д. для заперечень; ПП-рішення не раніше 3 р. д. після закінчення строку	Формалізм в оцінюванні заперечень; необґрунтована відмова в їхньому врахуванні	Практика ВС у численних справах

Джерело: створено авторами на основі [9; 237; 238; 239; 240; 241; 242; 244].

А. Є. Краковська в дослідженні 2025 року зазначає, що дискреційний характер підстав позапланових перевірок є системною ризик-зоною для зловживань, і потребує нормативної конкретизації.

2023 року Д. Б. Крилов виявив, що колізія між нормами ст. 78 та процесуальними гарантіями ст. 81 ПКУ (вимоги до наказу та направлення на перевірку) стала однією з найбільш поширених підстав оскарження рішень ДПС України в адміністративних судах.

Аналіз таблиці 2.1 дає змогу виявити низку системних правових проблем. По-перше, структура розділу II ПКУ є порівняно збалансованою з погляду охоплення основних форм контрольної діяльності, однак страждає від надмірної казуїстичності – замість чітких, операціоналізованих критеріїв відбору платників для перевірок законодавець пішов через перерахування множинних підстав, що залишає широкий простір для адміністративного розсуду. По-друге, визначення податкового контролю в ст. 61 ПКУ є недостатньо широким порівняно із сучасними міжнародними стандартами управління ризиком дотримання (ОЕСР, МВФ), оскільки не охоплює аналітичну функцію, ризик-орієнтований моніторинг і сервісну складову. По-третє, недостатня конкретизація процедурних норм у ст. 78 та 80 ПКУ створює умови для оскарження результатів перевірок виключно з процесуальних підстав, що знижує ефективність фіскального контролю. По-четверте, тривале застосування мораторію на перевірки (пп. 52-2 Перехідних положень ПКУ, введеного Законом України від 17.03.2020 № 533-IX в умовах пандемії COVID-19) та його несистемне скасування Законом України від 09.11.2023 № 3453-IX виявило структурні дефекти правового регулювання: суди зіткнулися з тисячами справ щодо законності перевірок, проведених у «сіру зону» перехідного регулювання. По-п’яте, відсутність публічної аналітичної звітності про структуру та результати контрольної діяльності, яка прямо передбачена міжнародними стандартами прозорості, є нормативною прогалиною, що знижує підзвітність ДПС України.

ПКУ є єдиною та системоутворювальною нормативно-правовою основою податкового контролю в Україні, що забезпечує правову передбачуваність і уніфікацію регулювання. Водночас чинна редакція ключових норм (ст. 62, 75–80 ПКУ) відображає

переважно перевірочну, а не ризик-орієнтовану модель контролю, що не відповідає стандартам ОЕСР і МВФ. Надмірна дискреційність під час застосування підстав позапланових і фактичних перевірок є системною правовою ризик-зоною, що генерує значний масив судових спорів. Отже, нормативне регулювання процедур адміністративного оскарження (ст. 56 ПКУ) потребує вдосконалення в напрямі підвищення дієвості та незалежності внутрішнього розгляду скарг. Основним стратегічним вектором нормативного вдосконалення є законодавче закріплення ризик-орієнтованого підходу до відбору платників для перевірок, а також нормативне унормування аналітичних і превентивних методів контролю.

2.2. Повноваження контролюючих органів у сфері податкового контролю

Правова регламентація повноважень контролюючих органів у сфері податкового контролю є одним із центральних елементів системи гарантій прав платників. Згідно із статтею 41 ПКУ контролюючими органами є Державна податкова служба України та Державна митна служба України – стосовно окремих питань оподаткування під час переміщення товарів через митний кордон. ДПС України функціонує відповідно до Положення, затвердженого постановою КМУ від 06.03.2019 № 227, яке визначає її організаційну структуру, компетенцію та порядок взаємодії з іншими органами.

Стаття 20 ПКУ встановлює вичерпний перелік прав контролюючих органів. Ці права охоплюють кілька функціональних груп, а саме права щодо: отримання інформації та документів (вимагати від платників і третіх осіб інформацію й документи); отримання від банків відомостей про рахунки; проведення зустрічних звірянь; проведення контрольних заходів (перевірок відповідно до ПКУ); правозастосування (складати акти; визначати суми грошових зобов’язань; застосовувати заходи забезпечення виконання зобов’язань); права в сфері кримінального переслідування (передавати матеріали до правоохоронних органів у разі виявлення ознак злочину).

Принципово важливим обмеженням повноважень контролюючих органів є принцип виняткової підстави, закріплений у ст. 81.1 ПКУ, сутність якого полягає в тому, що посадова особа контролюючого органу зобов'язана надати наказ керівника ДПС України (або органу ДПСУ) та направлення на перевірку із зазначенням конкретних реквізитів. Верховний Суд у постанові від 22.09.2020 у справі № 520/8836/18 підтвердив: «Перевірка є способом реалізації владних управлінських функцій контролюючим органом як суб'єктом владних повноважень, який зобов'язаний діяти тільки на підставі, в межах повноважень й у спосіб, що визначені Конституцією України та законами України». Це рішення стало наріжним каменем судового контролю за законністю контрольних дій ДПС України.

Водночас аналіз практики виявляє два принципово різних типи зловживань з боку контролюючих органів.

Перший тип – **формально-процесуальні порушення**: направлення до перевірки осіб, не внесених до наказу; неправильне зазначення предмета або підстав перевірки; перевищення строків перевірки (ст. 82 ПКУ) без відповідного продовження [9; 241].

Другий тип – **зловживання дискреційними повноваженнями**: безпідставне обрання «оціночних» підстав позапланової перевірки (ст. 78.1.4, 78.1.7 ПКУ – «достатні підстави вважати»); розширювальне тлумачення підстав фактичних перевірок (ст. 80 ПКУ) з метою реалізації прихованих фіскальних мотивів [196; 199].

А. Є. Краковська також вказує на проблему «каскадних перевірок» – коли за результатами однієї перевірки ДПСУ призначає нову через «виявлені відомості», фактично обходячи обмеження, встановлені ст. 78.2 ПКУ щодо одноразовості перевірки за той самий період.

Аналіз таблиці 2.2 свідчить, що система правового регулювання повноважень контролюючих органів характеризується формальною вичерпністю прав ДПС України за одночасної недостатньої операціоналізованості їхніх меж. Вичерпний перелік прав у ст. 20 ПКУ є позитивним елементом, оскільки вилучає розширювальне тлумачення, проте механізм реалізації окремих прав сформульований у такий спосіб, що дозволяє суттєві відхилення від правового ідеалу.

Таблиця 2.2 – Повноваження контролюючих органів у сфері податкового контролю: правовий зміст, обмеження та ризики зловживань

Вид повноваження	Правова підстава в ПКУ	Зміст повноваження	Законодавче обмеження	Ризик зловживань / Правова проблема	Позиція ВС
1	2	3	4	5	6
Отримання документів та інформації	Ст. 20.1.2; ст. 85	Право вимагати первинні документи, облікові регістри, звітність, пояснення від платника	Запит надсилається в письмовій формі; один місяць на надання	Надмірні та необґрунтовані запити; тиск поза рамками перевірки	ВС № 640/15297/19: платник зобов’язаний надати документи лише за умови отримання законного запиту
Проведення перевірок	Ст. 20.1.4; ст. 75–80	Право проводити камеральні, документальні, фактичні перевірки	Суворе дотримання підстав і процедур (ст. 77–81); вичерпний перелік підстав	Розширювальне тлумачення підстав позапланових перевірок; перевірка «під замовлення»	ВС № 420/9909/23: відсутність документально підтвердженої підстави = незаконність перевірки
Запит до банків та реєстрів	Ст. 20.1.14	Право отримувати інформацію про рахунки та операції платника від банків	Лише в рамках перевірки або виконавчого провадження; заборона передачі третім особам	Отримання банківської інформації поза рамками перевірки; порушення банківської таємниці	Практика адмінсудів: відповідна інформація є доказом лише в разі дотримання процедури
Визначення суми зобов’язань	Ст. 54; ст. 86	Право самостійно визначати суму грошових зобов’язань (зокрема, за непрямими методами – ст. 54.3 ПКУ)	Непрямі методи застосовуються лише в разі відмові від подання документів або їхньої відсутності	Необґрунтоване застосування непрямих методів; надмірні донарахування	ВС неодноразово скасовував ПП-рішення через необґрунтованість донарахувань за непрямими методами

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6
Адміністратив-ний арешт активів	Ст. 94	Право накладати арешт на активи платника	Вичерпний перелік підстав; строк арешту – 96 годин без рішення суду	Зловживання арештом як інструментом тиску; перевищення строків без звернення до суду	Постанова ВС № 160/10433/22: підстави арешту мають бути конкретними та доведеними
Передача матеріалів до правоохоронних органів	Ст. 20.1.19	Право надсилати матеріали про ознаки кримінального правопорушення до правоохоронних органів	Підстава: виявлені ознаки злочину (ст. 212 КК України)	Використання матеріалів перевірки для кримінального тиску за відсутності реальних ознак злочину	Практика ЄСПЛ: ст. 6 ЄКПЛ застосовується до податкових санкцій кримінального характеру

Джерело: створено авторами на основі [9; 196; 199; 237; 238; 239; 240; 241; 244].

Ключовим прикладом є право призначати позапланові перевірки за «оціночними» підставами ст. 78 ПКУ – ця норма систематично використовується для обходу обмеження, встановленого ст. 77 ПКУ щодо внесення до плану перевірок [196; 199].

Питання адміністративного арешту активів (ст. 94 ПКУ) заслуговує окремої уваги: 96-годинний строк без судового рішення є непропорційно тривалим у контексті сучасних стандартів захисту прав власності. Міжнародні порівняння свідчать, що в більшості країн ЄС відповідні заходи можуть здійснюватися виключно на підставі судового рішення, а попереднє позасудове обмеження є або значно коротшим, або відсутнє. Практика ЄСПЛ щодо застосування ст. 1 Протоколу № 1 (захист власності) потенційно поширюється й на випадки незаконного арешту активів платника за відсутності належних підстав. Загалом система обмежень повноважень ДПС України потребує посилення за рахунок нормативної конкретизації оціночних підстав, встановлення чітких процедурних гарантій і розбудови дієвих механізмів відповідальності за зловживання.

Правова регламентація повноважень контролюючих органів у ПКУ є формально вичерпною, однак страждає від надмірної дискреційності під час застосування оціночних підстав контрольних заходів. Центральним системним ризиком є нерівномірне правозастосування, а саме широкий простір для розсуду за відсутності чітких операціоналізованих критеріїв відкриває можливості для зловживань і вибіркового правозастосування. Верховний Суд сформував послідовну практику розгляду справ про незаконність перевірок, яка в низці випадків компенсує нормативну невизначеність, однак судовий захист post factum не є замінником належного превентивного регулювання. Відповідальність посадових осіб ДПС України за незаконне проведення перевірок залишається недостатньо реалізованою в правозастосовній практиці, що знижує превентивний ефект правових обмежень. Нормативне вдосконалення в цій сфері має бути спрямоване на об’єктивізацію підстав перевірок, стандартизацію процедур і посилення механізмів відповідальності контролюючих органів за порушення прав платників податків.

2.3. Права та обов’язки платників податків у контрольному процесі

Баланс між інтересами держави та платника: нормативний аналіз і практичні проблеми захисту

Правовий статус платника податків у контрольному процесі визначається насамперед статтями 16 (обов’язки) та 17 (права) ПКУ, а також нормами Кодексу адміністративного судочинства України щодо судового захисту. Ці статті утворюють нормативну основу балансу між фіскальними інтересами держави та правами приватних осіб, однак їхня практична реалізація виявляє значні асиметрії.

Стаття 17 ПКУ закріплює широкий перелік прав платника на: безоплатне отримання інформації та консультацій; оскарження рішень, дій і бездіяльності контролюючих органів; недопуск посадових осіб до перевірки в разі порушення вимог ст. 81 ПКУ; присутність під час перевірки; ознайомлення з результатами перевірки й подання заперечень; конфіденційність інформації; застосування принципу «пріоритету правомірного рішення» за двозначності норм. Важливо, що ст. 17.1.8 ПКУ закріплює принцип «conflict of laws for taxpayer»: у разі якщо нормативно-правовий акт або податкова консультація суперечать один одному, платник має право обирати найбільш сприятливе для себе тлумачення. Утім правозастосовна практика свідчить, що реалізація цього права часто наштовхується на формальні перепони з боку ДПС України.

Стаття 16 ПКУ встановлює обов’язки платника: ставати на облік у контролюючих органах; вести облік доходів, витрат та інших показників; подавати декларації та звітність; сплачувати належні суми; виконувати законні вимоги посадових осіб контролюючих органів; не перешкоджати перевіркам; надавати повні й достовірні пояснення. Характерно, що обсяг обов’язків у ст. 16 ПКУ є значно ширшим і деталізованішим порівняно з правами в ст. 17, що само собою є індикатором нормативного дисбалансу.

Практичним відображенням асиметрії є порядок оскарження ПП-рішень. Стаття 56 ПКУ встановлює 10-робочоденний строк для подачі скарги до контролюючого органу вищого рівня. Однак, як зазначає Д. Б. Крилов, статистика задоволення скарг у системі адміністративного оскарження залишається низькою. Контролюючий орган вищого рівня має структурний конфлікт інтересів, оскільки фактично переглядає рішення свого підлеглого. Для судового оскарження стаття 122 КАС встановлює шестимісячний строк, який обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав. Велика Палата Верховного Суду в постанові від 16.07.2025 у справі № 500/2276/24 уточнила застосування цього строку, встановивши, що для платників, які не скористалися правом адміністративного оскарження, шестимісячний строк обчислюється від дати отримання ПП-рішення.

Аналіз таблиці 2.3 свідчить, що в системі прав та обов'язків платника наявна структурна нерівновага на користь держави, яка проявляється в кількох вимірах. По-перше, обов'язки платника є більш конкретизованими й забезпеченими санкціями, тоді як права – більш декларативними та складнішими для реалізації без правової допомоги.

По-друге, процедура адміністративного оскарження (ст. 56 ПКУ) не забезпечує реальної незалежності розгляду скарг: відповідний орган функціонально підпорядкований тій самій вертикалі, рішення якої оскаржується.

По-третє, право на пріоритет сприятливого тлумачення (ст. 56.21 ПКУ) є важливою гарантією, проте його застосування в судовій практиці виявляється непослідовним: Верховний Суд у справі № 280/3826/19 застосував цей принцип до ситуації колізії між нормами ПКУ та ПДВ-директивами, однак в інших справах ВС відступив від нього за наявності «системної норми».

Таблиця 2.3 – Права та обов’язки платників податків у контрольному процесі: порівняльний аналіз балансу

Право / Обов’язок	Нормативна підстава	Зміст	Механізм реалізації	Практична проблема / Правовий ризик
1	2	3	4	5
ПРАВА				
Право на недопуск до перевірки	Ст. 17.1.6; ст. 81.3 ПКУ	Платник має право не допустити перевірку в разі ненадання або неправильного оформлення наказу чи направлення	Активна відмова; фіксація в акті	Після допуску – право на оскарження наказу може бути втрачено: ВС № 420/17645/24
Право на присутність під час перевірки	Ст. 17.1.6 ПКУ	Присутність платника (представника) під час документальних перевірок	Повідомлення про початок перевірки	Часті порушення права на участь під час дистанційних невиїзних перевірок
Право на подання заперечень	Ст. 86.7 ПКУ	5 робочих днів для подачі заперечень на акт перевірки	Письмові заперечення до ДПСУ	Формалізм розгляду; заперечення часто ігноруються без обґрунтованої відповіді
Право на адміністративне оскарження	Ст. 56 ПКУ	10 р. д. для скарги; зупинення виконання ПП-рішення	Скарга до ДПСУ вищого рівня	Структурний конфлікт інтересів; низький % задоволення скарг
Право на судове оскарження	Ст. 17.1.7 ПКУ; КАС	Оскарження ПП-рішень і дій до адміністративного суду	6 місяців від дня обізнаності про порушення	Строки нерідко порушуються через правову невизначеність [235; 243]
Право на конфіденційність	Ст. 17.1.9 ПКУ	Захист від незаконного розголошення податкової таємниці	Адміністративна та кримінальна відповідальність	Витоки інформації; несанкціонований доступ до даних ДПСУ
Право на пріоритет сприятливого тлумачення	Ст. 17.1.8; ст. 56.21 ПКУ	У разі неоднозначності норми – рішення на користь платника	Судове оскарження	Ігнорування принципу ДПСУ під час фіскального тлумачення

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5
ОБОВ’ЯЗКИ				
Постановка на облік	Ст. 16.1.1 ПКУ	Реєстрація як платника в строки, визначені ПКУ	Автоматичний або заявний порядок	Порушення строків реєстрації → санкції; технічні збої в системі ДПСУ
Ведення обліку та документування	Ст. 16.1.2; ст. 44 ПКУ	Зберігання первинних документів 1 095 днів	Паперова та/або електронна форми	Втрата документів унаслідок воєнних дій; форс-мажорні обставини (ст. 112 ПКУ)
Подання декларацій	Ст. 16.1.3 ПКУ	Подання звітності в строки та за формою, встановленими ПКУ	Електронне або паперове подання	Технічні збої систем ДПСУ → відповідальність платника
Виконання вимог під час перевірки	Ст. 16.1.7; ст. 85 ПКУ	Надання документів, пояснень, забезпечення доступу до приміщень	Письмові запити	Широке тлумачення «законних вимог»; ризик необґрунтованих санкцій

Джерело: створено авторами на основі [6; 9; 199; 235; 239; 243; 244].

По-четверте, у контексті воєнного стану питання збереження первинних документів (ст. 44 ПКУ) набуло особливої гостроти. Платники, що постраждали внаслідок бойових дій, потребують чіткого нормативного регулювання порядку підтвердження обставин форс-мажору та наслідків втрати документів для цілей перевірок.

Нормативна система прав і обов'язків платника в контрольному процесі характеризується структурною асиметрією. Адже обов'язки є більш деталізованими та санкціонованими, тоді як права залишаються значно менш захищеними з процесуального погляду. Право на пріоритет сприятливого тлумачення (ст. 56.21 ПКУ) є важливою, але недостатньо реалізованою гарантією прав платника в умовах поширеного фіскального ухилу в тлумаченні норм. Механізм адміністративного оскарження (ст. 56 ПКУ) потребує структурного реформування в напрямі реальної незалежності органу, що розглядає скарги, зокрема через запровадження зовнішньої апеляційної інстанції. Воєнний стан і продовження збройного конфлікту в Україні виявили нові системні прогалини в регулюванні права на збереження документів і захист платників у разі форс-мажорних обставин. Судовий захист прав платника через адміністративні суди залишається найбільш ефективним механізмом, хоча й потребує значного часу та ресурсів.

2.4. Процесуальні аспекти контрольних заходів

Процесуальні аспекти проведення контрольних заходів є квінтесенцією правозастосовної практики у сфері податкового контролю, оскільки саме дотримання або порушення процедур нерідко визначає долю адміністративного провадження в суді. ПКУ передбачає чотири основних типи перевірок, кожен з яких має власний процесуальний регламент: камеральну (ст. 76), документальну (ст. 77–79) та фактичну (ст. 80).

Камеральна перевірка (ст. 76 ПКУ) проводиться виключно на підставі даних, поданих платником у декларації та доданих до неї документах, без відвідування місця провадження господарської

діяльності. Перевага цього виду полягає в мінімальному адміністративному навантаженні на платника (від нього не вимагається жодних додаткових дій до моменту виявлення розбіжностей). Термін проведення – 30 календарних днів з дня подання декларації (для Звіту про контрольовані операції – 60 днів). Юридична проблема камеральних перевірок полягає в тому, що вони, за своєю природою, обмежені даними самого платника й не можуть ефективно виявляти порушення, які не відображаються в звітності. Відтак камеральні перевірки є ефективним інструментом виявлення арифметичних і логічних помилок, але ненавмисного ухилення.

Документальні планові перевірки (ст. 77 ПКУ) проводяться відповідно до плану-графіка ДПС України, що затверджується та оприлюднюється до 25 грудня поточного року на офіційному вебсайті. Внесення до плану здійснюється на основі ризик-орієнтованих критеріїв, проте самі критерії лишаються лише частково прозорими. Платника повідомляють про майбутню перевірку за 10 календарних днів (великих платників – за 30). Стаття 77.4 ПКУ встановлює максимальну тривалість: 30 робочих днів (для великих платників – 60, малого бізнесу – 15). У разі воєнного стану та низки екстраординарних обставин строки та порядок проведення перевірок регулюються Перехідними положеннями ПКУ, зокрема пп. 52-2 (COVID-мораторій, скасований Законом України від 08.12.2023 № 3453-IX).

Позапланові документальні перевірки (ст. 78 ПКУ) є найбільш конфліктним видом з погляду правозастосовної практики. Стаття 78.1 ПКУ встановлює вичерпний перелік із понад 20 підстав для їхнього призначення, серед яких: подання заяви самим платником; отримання ДПС України постанови слідчого або суду; виявлення розбіжностей між задекларованими показниками та даними з третіх джерел; закінчення строків давності тощо. Критично важливим є положення ст. 78.2 ПКУ: «Забороняється проводити документальні позапланові перевірки з підстав, не зазначених у цій статті». Саме ця норма є основою більшості позовів платників про незаконність перевірок.

Фактичні перевірки (ст. 80 ПКУ) проводяться без попереднього повідомлення платника, за місцем фактичного здійснення діяльності. До підстав, що встановлені ст. 80.2 ПКУ, належать: отримання у встановленому порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування; наявність та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації від посадових осіб органів ДПС України; письмового звернення покупця або іншого суб'єкта; контроль за дотриманням законодавства про розрахункові операції; перевірка дотримання законодавства у сфері обігу алкоголю, тютюну. Розширювальне тлумачення цих підстав стало предметом розгляду Верховного Суду від 26.03.2024 в справі № 420/9909/23.

Аналіз процесуальних аспектів виявляє кілька ключових системних проблем.

Перша – проблема допуску до перевірки та наслідків недопуску: відповідно до ст. 81.1 ПКУ платник має право не допустити перевірку за відсутності належно оформлених документів. Однак, як роз'яснив Верховний Суд у справі № 420/17645/24, якщо платник допустив посадових осіб до перевірки, він фактично погодився з наявністю підстав, і подальше оскарження самого факту призначення перевірки втрачає сенс. Ця позиція є суперечливою, тому що вона фактично позбавляє платника права оскаржити незаконне призначення перевірки після її початку, що суперечить загальному принципу правового захисту від незаконних адміністративних дій.

Друга проблема стосується строків і порядку оскарження результатів перевірок. Відповідно до ст. 122 КАС платник має 6 місяців для звернення до суду. Верховний Суд у постанові від 30.07.2025 у справі № 420/6932/24 підтвердив, що цей строк починається від дати вручення ПП-рішення, а не від дати складання акта перевірки – важлива процесуальна позиція, що захищає інтереси платників.

Таблиця 2.4 – Процесуальні характеристики видів перевірок за ПКУ: вимоги, строки, гарантії та типові порушення

Вид перевірки	Правова підстава	Підстави призначення	Обов'язкові процесуальні вимоги	Строки	Типові процесуальні порушення	Наслідки порушень за ВС
Камеральна	Ст. 76 ПКУ	Подання декларацій; автоматичний моніторинг	Без виїзду; без додаткових документів від платника	30 к. д. від подання декларації	Вихід за межі поданих документів; неправомірний запит первинних документів	Результати є незаконними, якщо засновані на документах поза межами ст. 76
Документальна планова	Ст. 77 ПКУ	Ризик-критерії; план-графік ДПСУ	Внесення до плану; повідомлення за 10 (30) к. д.; наказ і направлення	30 (60/15) р. д.	Непоінформування платника; проведення поза планом; перевищення строків	ВС № 160/10433/22: порушення процедури повідомлення = підстава для скасування
Документальна позапланова	Ст. 78 ПКУ	Вичерпний перелік ст. 78.1	Обов'язковий наказ із зазначенням конкретної підстави; направлення; підпис керівника	Залежить від виду (до 15 р. д.)	Застосування підстав, не зазначених у ст. 78; «оціночні» підстави без доказів	ВС № 420/16150/21: факт мораторію = автоматична незаконність перевірки поза вилученнями
Документальна невиїзна	Ст. 79 ПКУ	Ті самі, що для виїзної	Надсилання повідомлення; запит документів у письмовій формі	До 15 р. д.	Ненадання копій запитів; відсутність доказів отримання	ВС: результати невиїзної перевірки без доказів отримання запиту = неналежні докази
Фактична	Ст. 80 ПКУ	Підстави ст. 80.2 (інформація від держорганів, скарги тощо)	Наказ керівника; направлення; пред'явлення службових посвідчень	До 10 (5/3) р. д.	Розширювальне тлумачення підстав; відсутність документів про інформацію-підставу	ВС № 420/9909/23: підстава фактичної перевірки має бути конкретною та задокументованою

Джерело: створено авторам на основі [9; 199; 237; 238; 239; 240; 241; 244].

Третя проблема – оформлення результатів перевірки. Стаття 86 ПКУ передбачає, що за наслідками перевірки складається акт (у разі виявлення порушень) або довідка (за їхньої відсутності). П'ятиденний строк для заперечень є явно недостатнім для складних спорів, особливо в умовах воєнного стану.

Процесуальне регулювання контрольних заходів у ПКУ є відносно детальним, однак виявляє системну проблему, яка полягає в тому, що вимоги до процедур встановлені жорстко, але механізм відповідальності за їх порушення є слабким. Принцип «допуск = згода з підставами» (сформований ВС у справі № 420/17645/24) є дискусійним і потребує перегляду через призму загальних принципів правового захисту. Камеральні та документальні перевірки функціонують достатньо ефективно з процесуального погляду, тоді як фактичні перевірки залишаються зоною найвищих правових ризиків через широке тлумачення їхніх підстав. Відновлення практики повноцінних планових перевірок після скасування мораторію Законом України від 08.12.2023 № 3453-IX потребує забезпечення прозорості критеріїв відбору платників і підвищення якості ризик-орієнтованого планування. Системне вдосконалення процесуальних норм потребує подовження строку для заперечень на акт перевірки до 10 р. д. та чіткого нормативного закріплення наслідків процесуальних порушень з боку контролюючих органів.

2.5. Судова практика у сфері податкового контролю

Аналіз постанов Верховного Суду,
типових спорів і тенденцій правової інтерпретації

Судова практика у сфері податкового контролю відіграє в Україні особливу роль. За умов нормативної невизначеності та широкої дискреційності ДПС України саме постанови Верховного Суду формують операціональні стандарти правозастосування, що набувають квазінормативного значення. Відповідно до ч. 5 ст. 242 КАС висновки Верховного Суду щодо застосування норм права є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень і мають враховуватися під час вирішення аналогічних справ. Упродовж

2020–2025 років Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду (КАС ВС) сформував розгалужену систему правових позицій у податкових спорах, яка охоплює кілька ключових тематичних блоків.

Блок І. Законність призначення та проведення перевірок. Центральним рішенням у цій сфері є постанова ВС від 22.09.2020 у справі № 520/8836/18, у якій сформульовано загальний принцип: «перевірка є формою реалізації владних повноважень і потребує чіткої нормативної підстави відповідно до ст. 19 Конституції України та ст. 78 ПКУ». Суд встановив, що будь-яке відступлення від вичерпного переліку підстав є незаконним і зумовлює недійсність результатів перевірки. Ця позиція стала опорною для наступних рішень, включно з постановою від 26.03.2024 у справі № 420/9909/23, у якій Касаційний адміністративний суд у складі судової палати поглибив аналіз процесуальних вимог до призначення фактичних перевірок. Встановлено, що наказ про призначення фактичної перевірки повинен містити конкретне посилання на підставу, визначену ст. 80.2 ПКУ, із зазначенням відповідних обставин (наприклад, посилання на конкретну отриману інформацію), а не лише відтворювати текст норми.

Блок ІІ. Наслідки COVID-мораторію. Пп. 52-2 Перехідних положень ПКУ (введений Законом України від 17.03.2020 № 533-IX) встановлював мораторій на проведення перевірок. Після скасування мораторію Законом України № 3453-IX виникла значна кількість спорів щодо законності перевірок, проведених у перехідний період. У постанові від 04.01.2024 у справі № 420/16150/21 Верховний Суд сформулював принципову позицію: «проведення перевірки під час дії мораторію без передбачених законом виключень є незаконним, що тягне за собою визнання акта перевірки та ПП-рішення незаконними». Ця правова позиція поширилася на тисячі аналогічних справ і спричинила значний фіскальний ефект – мільярди гривень донарахувань були скасовані судами виключно через процесуальну незаконність проведення перевірок під час мораторію. Суд водночас констатував: «Порушення суб’єктом владних повноважень встановленого законом порядку та строків проведення перевірки є самостійною і достатньою підставою для визнання незаконними прийнятих за результатами перевірки рішень».

Блок III. Документальне підтвердження господарських операцій. У постанові від 13.05.2021 у справі № 640/15297/19 ВС вирішив спір щодо тягаря доказування за відсутності первинних документів. Суд підтвердив принцип, відповідно до якого відсутність первинних документів не є автоматичним підтвердженням безтоварності операцій, адже контролюючий орган зобов'язаний довести фіктивність операції, а не просто констатувати відсутність документів. Водночас платник несе обов'язок доказування реальності операцій усіма допустимими засобами. Це рішення відображає процесуальний баланс, що утвердився в практиці КАС ВС, – тягар доказування розподіляється між сторонами залежно від характеру обставин, що підлягають доказуванню.

Блок IV. ПДВ-спори. У постанові від 26.06.2024 у справі № 280/3826/19 ВС розглянув типовий спір про правомірність формування податкового кредиту: платник оскаржував ПП-рішення про збільшення суми грошового зобов'язання з ПДВ. Суд встановив, що для відмови в праві на податковий кредит ДПС України зобов'язана довести: нереальність господарської операції або участь платника в ланцюжку фіктивних операцій за наявності умислу. Лише наявність контрагента з ознаками «ризиковості» не є достатньою підставою для відмови в праві на кредит.

У постанові від 09.09.2024 у справі № 160/10433/22 ВС підтвердив законність ПП-рішення щодо ПАТ «Центральний ГЗК» стосовно завищення від'ємного значення ПДВ, детально проаналізувавши документальне підтвердження бізнес-операцій і методологію визначення сум зобов'язань.

Блок V. Строки оскарження та процесуальні питання. Постанова Великої Палати ВС від 16.07.2025 у справі № 500/2276/24 та постанова ВС від 30.07.2025 у справі № 420/6932/24 сформували узгоджену позицію щодо обчислення процесуальних строків для звернення до суду з оскарженням ПП-рішень: шестимісячний строк, передбачений ч. 2 ст. 122 КАС, відраховується від дати отримання ПП-рішення, а скорочений місячний строк застосовується лише в разі попереднього адміністративного оскарження в ДПС України.

Таблиця 2.5 – Ключові постанови Верховного Суду у сфері податкового контролю: аналіз правових позицій і тенденцій

Справа / Постанова ВС	Дата	Предмет спору	Ключова правова позиція	Значення для практики	Тенденція
1	2	3	4	5	6
№ 520/8836/18	22.09.2020	Законність фактичної перевірки	Перевірка як спосіб реалізації владних функцій; обов'язкова наявність законної підстави (ст. 19 Конституції України, ст. 78 ПКУ)	Встановлено загальний принцип законності призначення перевірок; опорна позиція для всіх наступних рішень	Процесуальний захист платника
№ 640/15297/19	13.05.2021	Тягар доказування за відсутності документів	Відсутність первинних документів ≠ автоматична безтоварність; ДПСУ зобов'язана доводити фіктивність	Захист платника від автоматичного застосування санкцій; рівність доказів сторін	Збалансова-ність доказування
№ 420/16150/21	04.01.2024	Перевірка під час COVID-мораторію	Проведення перевірки в період мораторію (без винятків) = незаконність і підстава для скасування ПП-рішення	Масовий прецедент; тисячі аналогічних справ; значний фіскальний вплив	Суворість дотримання процедурних норм
№ 420/9909/23	26.03.2024	Підстава фактичної перевірки	Наказ про фактичну перевірку повинен містити конкретні обставини, а не лише відтворювати текст ст. 80.2 ПКУ	Підвищення стандарту обґрун-тованості наказів ДПСУ; обмеження розширювального тлумачення	Конкретизація процесуальних стандартів

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5	6
№ 280/3826/19	26.06.2024	Формування податкового кредиту з ПДВ	Ризиковість контрагента ≠ автоматична відмова в праві на ПДВ-кредит; ДПСУ зобов'язана доводити умисел або нереальність	Захист добросовісних платників від відповідальності за дії контрагентів	Суб'єктивний елемент у ПДВ-спорах
№ 160/10433/22	09.09.2024	Від'ємне значення ПДВ (ПАТ «Центральний ГЗК»)	Підтверджено законність донарахувань під час документального доведення завищення від'ємного значення	Приклад рішення на користь ДПСУ за умови повноти доказової бази	Обов'язковість документальної доведеності
№ 420/17645/24	2025 р.	Оскарження наказу після допуску до перевірки	Допуск до перевірки = закриття провадження щодо оскарження наказу; наказ стає нечинним предметом спору	Дискусійна позиція: обмежує права платника після допуску	Ризик для процесуального захисту
№ 500/2276/24 (ВП ВС)	16.07.2025	Строк оскарження ПП-рішення	6-місячний строк КАС відраховується від дати отримання ПП-рішення, а не акта перевірки	Уніфікація обчислення строків; захист платника, що пропустив строк з поважних причин	Процесуальна визначеність
№ 420/6932/24	30.07.2025	Строк оскарження без адм. процедури	6 місяців від отримання ПП-рішення; 1 місяць – після адміністративного оскарження	Уточнення та конкретизація позиції ВП ВС № 500/2276/24	Практична доступність судового захисту

Джерело: створено авторами на основі [6; 235; 237; 238; 239; 240; 241; 242; 243; 244].

Системний аналіз судової практики, відображеної в таблиці 2.5, дає змогу виявити п’ять ключових тенденцій у правовій інтерпретації норм податкового контролю.

Перша тенденція – суворий процесуальний контроль за дотриманням норм призначення перевірок. Верховний Суд послідовно скасовує ПП-рішення, ухвалені за результатами перевірок, призначених з порушенням встановленої процедури, незалежно від матеріально-правового змісту виявлених порушень. Ця позиція є стимулом для ДПС України до більш ретельного дотримання процесуальних норм, однак водночас може призводити до фіскальних втрат у справах, де матеріальне порушення є очевидним.

Друга тенденція – дотримання балансу доказування. Верховний Суд системно виходить з принципу, що фіскальний результат перевірки повинен бути повністю доведений контролюючим органом, а не лише обґрунтований непрямими висновками. Ця позиція відповідає загальному принципу «in dubio pro contribuente» (у сумніві – на користь платника), закріпленому в ст. 56.21 ПКУ, хоча ВС і не завжди посилається на цю норму прямо.

Третя тенденція – формування спеціальних правових позицій щодо ПДВ-спорів, що становлять найбільшу категорію в структурі податкових спорів в Україні [203; 211]. Суд поступово консолідував критерії оцінювання реальності господарських операцій та правомірності формування ПДВ-кредиту, рухаючись від формального перевірення документів до змістовного аналізу сутності операцій.

Четверта тенденція – уніфікація процесуальних строків. Рішення ВП ВС від 16.07.2025 та ВС від 30.07.2025 завершили тривалу дискусію щодо відліку строків оскарження ПП-рішень, усунувши правову невизначеність, що призводила до процесуальних втрат для добросовісних платників.

П’ята тенденція – формування обмежень на оскарження після допуску до перевірки. Позиція, сформована в справі № 420/17645/24, є найбільш суперечливою та може бути переглянута в майбутньому, оскільки суперечить стандартам захисту прав у публічно-правових відносинах.

Отже, загальним висновком судового аналізу є те, що Верховний Суд відіграє компенсаторну функцію, адже він виправляє нормативні прогалини та дефекти правового регулювання через формування стабільних правових позицій. Це є закономірним в умовах невисокої якості податкового законодавства, однак не звільняє законодавця від обов'язку нормативно закріпити сформовані судом стандарти.

Судова практика Верховного Суду є де-факто компенсаторним механізмом для подолання нормативних прогалин і дискреційного правозастосування у сфері податкового контролю, що свідчить про структурні проблеми якості законодавства. Виявлені тенденції судового тлумачення свідчать про послідовну орієнтацію ВС на суворе дотримання процесуальних гарантій і рівність сторін у доказуванні, що загалом відповідає сучасним стандартам правової держави. Дискусійна позиція в справі № 420/17645/24 щодо наслідків допуску до перевірки потребує законодавчого врегулювання в напрямі збереження права платника на оскарження незаконного наказу незалежно від факту допуску. Масовий ефект рішень у справах про COVID-мораторій виявив небезпеку відсутності чітких перехідних норм під час запровадження та скасування надзвичайних режимів регулювання перевірок. Кодифікація ключових правових позицій ВС у нормах ПКУ є вагомим кроком для підвищення правової визначеності та зниження навантаження на адміністративне судочинство.

Тестові завдання

1. Який метод податкового контролю НЕ передбачений статтею 62 Податкового кодексу України:

а) ведення обліку платників;

б) інформаційно-аналітичне забезпечення;

в) психологічне профілювання платників;

г) моніторинг контрольованих операцій.

2. Згідно з аналізом у джерелах ключовою проблемою нормативного регулювання підстав для позапланових перевірок (ст. 78 ПКУ) є:

а) недостатня кількість підстав для перевірки;

б) використання оціночних категорій, як-от «достатні підстави вважати»;

в) потреба в обов'язковому рішенні суду для кожної перевірки;

г) відсутність права платника на оскарження наказу.

3. Згідно із статтею 20 ПКУ платник зобов'язаний надати документи за письмовим запитом контролюючого органу впродовж:

а) 5 робочих днів;

б) 10 календарних днів;

в) 15 робочих днів;

г) одного місяця.

4. На який максимальний строк податкові органи можуть накласти адміністративний арешт активів платника без рішення суду:

а) 24 години;

б) 48 годин;

в) 72 години;

г) 96 годин.

5. У чому полягає сутність принципу «пріоритету правомірного рішення» (конфлікту норм), закріпленого в ст. 17.1.8 ПКУ:

а) платник повинен завжди дотримуватися найбільш суворої норми;

б) платник має право обрати найбільш сприятливе тлумачення в разі двозначності норм;

в) тільки Верховний Суд може вирішувати конфлікти між нормами;

г) податкова служба самостійно обирає норму, яка збільшує надходження до бюджету.

6. Який строк встановлено ст. 56 ПКУ для подання скарги до контролюючого органу вищого рівня в порядку адміністративного оскарження:

а) 3 робочих дні;

б) 5 робочих днів;

в) 10 робочих днів;

г) 30 календарних днів.

7. Який тип перевірки проводиться виключно на підставі даних декларацій і документів у приміщенні контролюючого органу без виїзду до платника:

а) фактична перевірка;

б) документальна планова перевірка;

в) камеральна перевірка;

г) документальна позапланова виїзна перевірка.

8. Яка особливість проведення фактичних перевірок (ст. 80 ПКУ) виділяє їх серед інших видів:

а) обов’язкове повідомлення платника за 10 днів;

б) проведення лише в разі згоди платника;

в) проведення без попереднього повідомлення платника за місцем діяльності;

г) можливість проведення лише щодо великих платників податків.

9. Яку правову позицію сформував Верховний Суд (справа № 420/17645/24) щодо наслідків допуску посадових осіб до перевірки:

а) платник може оскаржити наказ про перевірку в будь-який момент;

б) допуск до перевірки означає згоду з підставами, що обмежує подальше оскарження наказу;

в) допуск можливий лише після отримання судового дозволу;

г) порушення процедури допуску завжди скасовує результати перевірки.

10. Згідно з позицією Великої Палати Верховного Суду (справа № 500/2276/24) відраховується 6-місячний строк судового оскарження ПП-рішення від дати:

а) завершення перевірки;

б) складання акта перевірки;

в) отримання платником податкового повідомлення-рішення;

г) подання декларації.

ТЕМА 3
ОРГАНІЗАЦІЙНА СИСТЕМА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

3.1. Органи здійснення податкового контролю.

3.2. Організаційна структура та функціональний розподіл ДПС України.

3.3. Взаємодія ДПС України з іншими органами державної влади.

3.4. Внутрішній контроль і комплаєнс у контролюючих органах.

3.5. Інституційна ефективність податкового контролю.

3.1. Органи здійснення податкового контролю

Організаційна система податкового контролю в Україні являє собою складно структурований інституційний механізм, що сформувався в результаті багатоетапних реформ публічного управління 2012–2021 років та функціонує в рамках визначеної законодавством системи повноважень і відповідальності. Теоретичну основу розуміння цього механізму формують класичні роботи М. Аллінгема та А. Сандмо, які заклали фундамент аналізу поведінки платників податків і потреби у формуванні ефективного державного контролю у фіскальній сфері. Подальший розвиток цих ідей, зокрема в контексті інституційного проєктування контролюючих органів, знайшов відображення в дослідженнях Дж. Слемрода та в порівняльному аналізі систем податкового адміністрування, що здійснює ОЕСР [271; 337; 355].

У правовій площині ключовим актом, що визначає систему й повноваження контролюючих органів у сфері оподаткування, є Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.

Відповідно до статті 61.1 ПКУ **податковий контроль** – це система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових

операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [9; 13].

Стаття 41 ПКУ (в редакції Закону України від 16.01.2020 № 466-IX) чітко встановлює дворівневу систему контролюючих органів:

1) **податкові органи** (Державна податкова служба України та її територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування та адміністрування податків;

2) **митні органи** (Державна митна служба України та її територіальні органи) – щодо дотримання митного законодавства та справляння ввізного мита, акцизного податку, ПДВ щодо імпорту. Водночас пункт 41.4 ПКУ встановлює виняткову компетенцію контролюючих органів: інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів [9; 168].

Функції контролюючих органів деталізовано в статті 19-1 ПКУ, де визначено 29 функціональних повноважень, а саме: адміністрування податків і зборів, зокрема проведення перевірок і звірок; контроль за своєчасністю подання звітності; надання адміністративних послуг платникам податків; контроль за обігом готівки та проведенням розрахункових операцій; здійснення заходів протидії корупції у сферах оподаткування; управління базами даних та інформаційно-аналітичне забезпечення. Важливо підкреслити, що стаття 61.3 ПКУ забороняє органам Служби безпеки України, Національної поліції України, прокуратури та іншим правоохоронним органам брати безпосередню участь у перевірках, що проводяться контролюючими органами [9; 13; 24].

Паралельно з контролюючими органами у сфері фінансово-економічних злочинів, пов’язаних з оподаткуванням, діє Бюро економічної безпеки України (далі – БЕБ), створене відповідно до Закону України від 28.01.2021 № 1150-IX «Про Бюро економічної безпеки України». БЕБ є центральним органом виконавчої влади, що здійснює правоохоронні, аналітичні, економічні та інформаційні функції у сфері протидії правопорушенням, які посягають на функціонування національної економіки. БЕБ не належить до

контролюючих органів у розумінні ПКУ, однак його діяльність тісно пов'язана з виявленням і розслідуванням кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, ухилення від сплати податків та митних платежів. Таке розмежування між фіскальним контролем (ДПС України) і кримінальним переслідуванням (БЕБ) є відображенням євроінтеграційного підходу до функціонального розподілу повноважень у фіскальній сфері, відповідно до якого функція нарахування й контролю розмежовується з функцією кримінального переслідування [31; 176; 337].

Аналіз нормативної бази дає змогу констатувати, що розподіл повноважень між контролюючими органами в Україні здійснюється за предметно-функціональним принципом:

ДПС України контролює внутрішні податкові відносини;

Державна митна служба України (далі – ДМС України) – транскордонні фінансові операції;

БЕБ виявляє й розслідує злочини у фінансово-економічній сфері.

Попри формально чіткий розподіл компетенцій, на практиці виникають зони функціонального перетину, передусім у частині контролю ПДВ щодо імпорту (де одночасно задіяні як ДМС України, так і ДПС України), боротьби зі схемами формування фіктивного податкового кредиту з ПДВ, а також розслідування злочинів у сфері акцизного оподаткування підакцизних товарів [26; 168; 176].

Аналіз таблиці 3.1 свідчить про принципово важливу проблему сучасної організації системи податкового контролю в Україні – інституційну фрагментацію суб'єктів контролю під час формальної єдності предмета контролю.

Фіскальне поле фактично поділене між п'ятьма суб'єктами, кожен з яких діє переважно автономно, без належних механізмів оперативної координації та обміну інформацією. Зокрема, механізм постмитного контролю, що має здійснюватися ДМС України, на практиці дублює окремі функції документальних перевірок ДПС України щодо операцій з імпортними товарами. Не менш гострою залишається проблема інформаційного обміну між ДПС України та БЕБ. Інформація, отримана ДПСУ під час документальних перевірок, не завжди своєчасно передається до БЕБ для ініціювання кримінальних проваджень.

Таблиця 3.1 – Система контролюючих органів України у сфері податкового контролю

Орган	Правова основа	Предмет контролю	Основні функції	Проблеми / Ризики	Оцінка ефективності
Державна податкова служба України (ДПСУ)	ПКУ ст. 41.1.1; постанова КМУ № 227/2019	Внутрішнє оподаткування, ЄСВ	Податкові перевірки, облік платників, адміністрування, ризик-менеджмент	Адміністративний тиск на бізнес, корупційні ризики під час перевірок, недостатня цифровізація	Середня – покращується завдяки ризик-орієнтованому підходу
Державна митна служба України (ДМСУ)	ПКУ ст. 41.1.2; Митний кодекс України	Митне оподаткування, ввізне мито, ПДВ щодо імпорту	Митний контроль, митне оформлення, постмитний аудит	Корупція на митниці, недекларування товарів, дублювання з ДПСУ в частині ПДВ	Низька – значні втрати від контрабанди та заниження митної вартості
Бюро економічної безпеки України (БЕБ)	Закон України № 1150-IX/2021	Фінансово-економічні злочини, ухилення від податків	Кримінальне провадження, аналітика, виявлення схем	Суперечності з ДПСУ, слабкість інституційної спроможності, недостатня незалежність	Низька – інституція перебуває на етапі становлення
Міністерство фінансів України	Постанова КМУ № 375/2014	Методологічне керівництво, координація	Формування фіскальної політики, нагляд за ДПСУ	Конфлікт між регуляторними та наглядовими функціями	Задовільна – обмежена операційна роль
Державна служба фінансового моніторингу (ДСФМ)	Закон України № 361-IX/2019	Легалізація доходів, отриманих злочинним шляхом	Фінансовий моніторинг, обмін інформацією	Недостатня взаємодія з ДПСУ, запізнення у виявленні схем	Задовільна – ефективна в міжнародному обміні

Джерело: створено авторами на основі ПКУ, Закону України № 1150-IX, аналітичних матеріалів ОЕСР [9; 53; 337].

Суттєвим недоліком є також відсутність єдиної аналітичної платформи для консолідованого збору, обробки й обміну фіскальними даними між ДПС України, ДМС України та ДСФМ. Цю проблему частково вирішує Меморандум про співпрацю, підписаний між ДПСУ, ДСФМ і БЕБ у березні 2025 року, проте формалізація взаємодії ще не означає її системного впровадження. У контексті порівняльного досвіду варто зазначити, що країни ОЕСР зазвичай або об'єднують фіскальні функції в рамках єдиного органу (модель «єдиного агентства»), або формують жорсткі механізми міжвідомчої координації, забезпечені спільними ІТ-платформами. На сьогодні Україна перебуває в перехідному стані, адже після поділу Державної фіскальної служби України 2019 року на ДПС України та ДМС України координаційний механізм між цими інституціями так і не набув достатньої системності.

Система контролюючих органів України у сфері оподаткування характеризується нормативно закріпленим розподілом компетенцій, що загалом відповідає міжнародним стандартам організації фіскального контролю. Водночас практична реалізація цієї системи ускладнена інституційною фрагментацією, дублюванням окремих функцій між ДПС України і ДМС України, слабкою координацією з БЕБ і недостатнім розвитком інформаційно-аналітичних платформ обміну фіскальними даними. Формування центру координації з протидії податковому шахрайству – ДПСУ, ДСФМ і БЕБ – є кроком у правильному напрямі, однак залишається лише на початковій стадії інституціоналізації. Ключовим ризиком зберігається можливість втрати зв'язності між фіскальним контролем і кримінальним переслідуванням у схемах ухилення від оподаткування, що підриває загальну ефективність системи [9; 13; 24; 168].

3.2. Організаційна структура та функціональний розподіл ДПС України

Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується й координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів. ДПС України утворена 2019 року за рахунок поділу Державної фіскальної служби України, ліквідованої відповідно до рішення Кабміну від 18.12.2018. Нормативну основу діяльності ДПС України становлять: ПКУ, Положення про Державну податкову службу України, затверджене постановою КМУ від 06.03.2019 № 227, а також численні накази та методологічні документи самої ДПС України. Фактично в сучасній формі ДПС України починало повноцінне функціонування із серпня 2020 року після завершення організаційно-кадрових процедур реформування.

Організаційна структура ДПС України є трирівневою:

1) перший рівень – центральний апарат ДПС України;

2) другий рівень – 25 Головних управлінь ДПС України в областях та м. Київ, а також 5 Міжрегіональних управлінь ДПС по роботі з великими платниками податків (МРУ ВПП);

3) третій рівень – державні податкові інспекції (ДПІ) як структурні підрозділи Головних управлінь.

Станом на 2023 рік штатна чисельність ДПС України становить приблизно 21 100 державних службовців, що є значним скороченням порівняно з попередньою Державною фіскальною службою України. Головні управління ДПС України функціонують у 25 регіональних центрах, де загалом задіяно 525 027 кв. м офісних площ і понад 3 115 працівників лише в апараті управлінь. Водночас ряд територіальних органів ДПС України, розташованих у зонах активних бойових дій або на тимчасово окупованих територіях, функціонує в обмеженому режимі або евакуйований [176].

Центральний апарат ДПС України охоплює понад 20 структурних підрозділів – департаментів і самостійних управлінь. Ключові з них у контексті здійснення податкового контролю:

– Департамент податкового аудиту – організація, планування та методологія документальних і фактичних перевірок;

– Департамент управління ризиками – розробка ризик-профілів платників, визначення пріоритетів контрольної роботи;

– Департамент оподаткування юридичних осіб і Департамент оподаткування фізичних осіб – адміністрування основних видів податків;

– Департамент управління податковим боргом – примусове стягнення заборгованостей;

– Департамент трансфертного ціноутворення – контроль операцій між пов'язаними особами та міжнародне оподаткування;

– Департамент запобігання фінансовим операціям, пов'язаним з легалізацією доходів – фінансовий моніторинг;

– Департамент контролю за підакцизними товарами – акцизний контроль і ліцензування;

– Департамент внутрішнього аудиту – незалежне внутрішнє оцінювання ефективності системи;

– Департамент забезпечення відомчого контролю – відомчий контроль за діяльністю територіальних органів;

– Департамент інформаційних технологій – розвиток ІТ-платформ і цифрових сервісів;

– Департамент міжнародного співробітництва – реалізація міжнародних угод про обмін податковою інформацією;

– Департамент з питань запобігання та виявлення корупції – антикорупційний комплаєнс [176].

З погляду функціонального розподілу ДПС України реалізує дві основні групи функцій:

– контрольно-наглядові (перевірки, моніторинг, ризик-менеджмент);

– сервісно-адміністративні (облік платників, обробка декларацій, надання роз'яснень, повернення ПДВ).

Співвідношення між цими групами є важливим якісним показником зрілості податкової адміністрації. Відповідно до рекомендацій ОЕСР, ефективна адміністрація спрямовує значну частину ресурсів на добровільне дотримання платниками податкових зобов'язань, мінімізуючи примусовий контроль.

Особливою структурно-функціональною одиницею є Міжрегіональні управління ДПС по роботі з великими платниками

податків. Ці органи забезпечують адміністрування та податковий контроль щодо платників, які за критеріями доходів, чисельності персоналу та податкового навантаження є стратегічно важливими для формування бюджетних надходжень. Концентрація уваги ДПС України на великих платниках відповідає міжнародній практиці. За оцінками ОЕСР, менш ніж 1 % юридичних осіб забезпечують від 50 до 70 % загальних надходжень з податку на прибуток у більшості країн. В Україні ця тенденція підтверджується. Великі платники генерують диспропорційно велику частку бюджетних надходжень [176].

Аналіз таблиці 3.2 дає змогу виявити низку системних проблем у функціональній архітектурі ДПС України.

По-перше, спостерігається функціональна асиметрія. Підрозділи з контрольними повноваженнями (аудит, перевірки) традиційно домінують над підрозділами ризик-менеджменту та сервісними підрозділами, що суперечить сучасній моделі податкового комплаєнсу, орієнтованої на добровільне дотримання. По-друге, Департамент управління ризиками, незважаючи на стратегічну важливість для реалізації НСД, станом на 2025 рік ще перебуває в процесі розбудови аналітичного потенціалу. По-третє, Департамент внутрішнього аудиту, незважаючи на формальну незалежність, може зазнавати обмежень з боку керівництва ДПС України, що ставить під сумнів результативність внутрішнього нагляду.

Відповідно до постанови КМУ від 25.07.2024 № 854 «Про реалізацію експериментального проєкту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в ДПС», впроваджується нова модель організації роботи, заснована на оцінюванні ризику дотримання платниками податкових зобов’язань. У рамках цього проєкту формується Експертна комісія із застосування системи управління ризиками, стандартизується методологія роботи з комплаєнс-ризиками, формуються профілі податкових ризиків. Цей проєкт є першим кроком до трансформації ДПС України від перевірного органу до органу управління дотриманням податкового законодавства, що відповідає стандартам ОЕСР і прямо передбачено НСД до 2030 року.

Таблиця 3.2 – Організаційна структура центрального апарату ДПС України та функціональний розподіл підрозділів

Структурний підрозділ	Ключові функції	Предмет контролю	Проблеми / Ризики	Оцінка ефективності
Департамент податкового аудиту	Планування, організація та методологічний супровід документальних і фактичних перевірок	Правильність нарахування та сплати всіх видів податків	Суб'єктивізм під час відбору платників до перевірок; тиск на бізнес; корупція	Середня – поліпшується завдяки автоматизованому відбору
Департамент управління ризиками	Формування ризик-профілів; автоматизований аналіз декларацій	Виявлення ризикових платників, мінімізація необґрунтованих перевірок	Недостатня зрілість аналітичних моделей; дефіцит кваліфікованих аналітиків	Розвивається – повноцінне впровадження до 2030 р.
Департамент трансфертного ціноутворення	Контроль ТЦУ-операцій; міжнародний обмін інформацією (CRS, CbC)	Трансфертне ціноутворення, офшорні структури	Дефіцит фахівців; відставання методології від міжнародних стандартів	Нижча за середню – реформується в рамках НСД
Департамент управління податковим боргом	Управління дебіторською заборгованістю; примусове стягнення	Своєчасність погашення податкового боргу	Зростання боргу через воєнний стан; недосконалість механізмів стягнення	Знижена – через форс-мажорні обставини воєнного часу
Департамент контролю за підакцизними товарами	Ліцензування обігу підак-цизних товарів; акцизний контроль	Алкоголь, тютюн, пальне, легкові автомобілі	Контрабанда підакцизних товарів; корупція під час ліцензування	Середня – посилюється електронна акцизна система
Департамент внутрішнього аудиту	Незалежне внутрішнє оцінювання ризиків і контролів; аудит ефективності	Якість управлінських процесів ДПСУ; законність і доцільність видатків	Залежність від керівництва; недостатня незалежність	Нижча за середню – потребує посилення незалежного статусу
Департамент інформаційних технологій	Розвиток і підтримка ІТ-платформ, електронних сервісів, аналітики	Технологічна надійність системи; кіберзахист	Ризики кібератак; фрагментованість інформаційних систем	Розвивається – активна цифровізація 2023–2026 рр.
Міжрегіональні управління ВПП	Комплексне обслуговування та аудит великих платників	Великі корпоративні платники, ТНК	Захоплення регулятора; корупція під час роботи з ВПП	Задовільна – вища кваліфікація персоналу

Організаційна структура ДПС України загалом відповідає сучасним вимогам до побудови великих податкових адміністрацій і охоплює повний спектр функцій фіскального управління. Водночас зберігаються суттєві інституційні вади: функціональний дисбаланс між контрольними та сервісними функціями, недостатня зрілість системи ризик-менеджменту, залежність внутрішнього аудиту від операційного менеджменту. Перехід до ризик-орієнтованої моделі, ініційований постановою КМУ № 854/2024, є стратегічно правильним напрямом, однак потребує не лише організаційних змін, а й фундаментального переосмислення культури управління всередині відомства, підвищення кваліфікації персоналу та суттєвих інвестицій у розвиток аналітичних IT-систем.

3.3. Взаємодія ДПС України з іншими органами державної влади

Ефективність системи податкового контролю значною мірою визначається якістю міжвідомчої взаємодії між ДПС України та іншими органами публічної влади. У сучасній теорії публічного управління питання координації між регуляторами у фіскальній сфері розглядається як критичний чинник, що визначає здатність держави мобілізувати ресурси та протистояти схемам ухилення від оподаткування. МВФ у своїх оцінках програми розширеного фінансування для України наголошує на потребі в «зміцненні фіскальних інституцій та податкового адміністрування» як умови підтримки стабільності публічних фінансів.

Інституційний дизайн взаємодії ДПС України з органами публічного управління можна структурувати за трьома рівнями. На стратегічному рівні ДПСУ підзвітна Міністерству фінансів України, яке спрямовує та координує її діяльність. Міністерство фінансів України несе відповідальність за формування фіскальної та податкової політики, тоді як ДПС України реалізує цю політику в адміністративній площині. Така модель «агентського типу» теоретично забезпечує чіткий розподіл між функцією вироблення та функцією виконання фіскальної політики. На практиці, однак,

межа між стратегічним керівництвом і оперативним втручанням міністерства в роботу ДПС України залишається розмитою.

На оперативному рівні взаємодія ДПСУ охоплює широке коло органів публічної влади та інституцій:

– Державна казначейська служба України (ДКСУ) (щоденний обмін інформацією про надходження до бюджету, зарахування та повернення ПДВ, управління рахунками платників);

– Національний банк України (НБУ) (доступ до банківської інформації платників під час проведення документальних перевірок, контроль за валютними операціями);

– Державна митна служба України (ДМСУ) (обмін даними про зовнішньоекономічні операції, контроль відповідності декларованих обсягів імпорту / експорту та податкових зобов'язань);

– Державна служба фінансового моніторингу України (ДСФМ) (обмін аналітичними матеріалами про підозрілі фінансові операції);

– Бюро економічної безпеки України (БЕБ) (спільні аналітичні заходи, передання матеріалів для кримінального провадження);

– Пенсійний фонд України (ПФУ) (координація в частині адміністрування єдиного соціального внеску);

– Міністерство юстиції України (забезпечення виконавчого провадження щодо стягнення податкового боргу).

На міжнародному рівні ДПС України є учасником понад 70 угод про уникнення подвійного оподаткування, бере участь у системі автоматичного обміну фінансовою інформацією за стандартом CRS, а також у програмі обміну податковою інформацією за стандартом CbC. У червні 2024 року ДПСУ отримала позитивну оцінку OECP Global Forum щодо зрілості системи захисту інформації, що відкрило шлях до початку автоматичного обміну даними з вересня 2024 року. Взаємодія з МВФ і Світовим банком у частині технічної допомоги та реформування системи адміністрування також є важливим виміром зовнішньої координації.

Незважаючи на формально розвинену нормативну базу міжвідомчої взаємодії, аналіз практики функціонування системи податкового контролю виявляє численні інституційні конфлікти, що суттєво знижують її ефективність. Ключовим серед них є протиріччя між адміністративними цілями ДПС України (максимізація надходжень) та інтересами окремих регуляторів (наприклад,

НБУ зацікавлений у стабільності банківської системи, а не обов'язково в максимальній прозорості банківської інформації для податкових органів). Не менш суттєвим є конфлікт між ДПСУ і БЕБ щодо підслідності кримінальних проваджень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, що до підписання Меморандуму 2025 року призводило до паралельних розслідувань і втрати доказів.

Представлений у таблиці 3.3 аналіз механізмів взаємодії ДПС України виявляє системну проблему. Вертикальна координація (ДПСУ – Мінфін) є порівняно зрілою, тоді як горизонтальна координація (ДПСУ – БЕБ, ДПСУ – ДМСУ, ДПСУ – ДСФМ) залишається явно недостатньою. Крім того, відсутність єдиної інформаційно-аналітичної платформи для міжвідомчого обміну в реальному часі є основним технологічним дефіцитом системи.

Водночас варто зазначити прогрес у міжнародному вимірі. Позитивне оцінювання OECP Global Forum відкриває нові можливості для отримання закордонної інформації про активи та доходи ухилянтів, що є критично важливим для контролю трансфертного ціноутворення.

Серйозним інституційним ризиком є «захоплення регулятора» (regulatory capture). Ситуація, коли відносини між великими платниками та посадовими особами ДПС України набувають неформального характеру, що створює умови для вибіркового застосування законодавства. Ця проблема частково вирішується через централізацію роботи з великими платниками в спеціалізованих МРУ ВПП з більш кваліфікованим персоналом і посиленим внутрішнім контролем.

Система взаємодії ДПСУ з іншими органами публічної влади є нормативно забезпеченою, але практично недостатньо скоординованою. Критичними проблемами залишаються як інституційна конкуренція між ДПСУ і БЕБ, так і технологічна несумісність ІТ-систем різних відомств та правові обмеження доступу до банківської інформації. Підписання тристороннього Меморандуму між ДПСУ, ДСФМ і БЕБ є важливим кроком до усунення конфлікту компетенцій, проте потребує подальшої інституціоналізації в законодавчих змінах і спільних операційних регламентах. Відсутність єдиного міжвідомчого аналітичного центру залишається найбільш гострим дефіцитом координаційної архітектури.

Таблиця 3.3 – Механізми взаємодії ДПС України з іншими органами державної влади

Партнерський орган	Правова основа взаємодії	Предмет взаємодії	Механізм взаємодії	Проблеми / Ризики	Оцінка ефективності
Міністерство фінансів України	Постанова КМУ № 227/2019; ПКУ	Стратегічне керівництво, погодження нормативних актів, бюджетне планування	Підзвітність; погодження наказів і методологічних рекомендацій	Надмірне втручання Мінфіну в оперативну діяльність ДПСУ; конфлікт ролей «регулятора» й «наглядача»	Задовільна – базова вертикаль управління функціонує
Державна казначейська служба України	ПКУ; Бюджетний кодекс України	Облік і розподіл бюджетних надходжень; відшкодування ПДВ	Автоматизований обмін даними в режимі реального часу	Затримки у відшкодуванні ПДВ; технічні збої в системі казначейства	Задовільна – автоматизована взаємодія переважно ефективна
Бюро економічної безпеки України	Закон України № 1150-IX/2021; Меморандум 2025 р.	Розслідування податкових злочинів; виявлення схем ухилення від оподаткування	Тристоронній Меморандум про співробітництво (ДПСУ – ДСФМ – БЕБ, 2025)	Дублювання функцій; конкуренція за підслідність; ризик корупційних змов	Низька – інституційне становлення ще не завершено
Державна митна служба України	ПКУ ст. 41.1.2; Митний кодекс України	Контроль ПДВ щодо імпорту; протидія ухиленню від митних та акцизних платежів	Спільні перевірки; обмін базами даних	Слабка координація; різні ІТ-системи; дублювання під час контролю ПДВ на імпорт	Нижча за середню – системна інтеграція відсутня
НБУ та банківська система	ПКУ ст. 72; Закон про банки	Отримання банківської інформації про платників; контроль фінансових операцій	Запити в рамках документальних перевірок	Правові обмеження доступу до банківської таємниці; затримки відповідей банків	Середня – регулюється, але потребує вдосконалення
Пенсійний фонд України	Закон України «Про ЄСВ»; ПКУ	Адміністрування та контроль ЄСВ	Сумісна база даних страхувальників	Технічна несумісність реєстрів; дублювання обліку	Задовільна – інтеграція реєстрів покращується
ОЕСР / МВФ / Світовий банк	Міжнародні угоди; CRS / CbC стандарти	Технічна допомога; автоматичний обмін податковою інформацією	Програми технічної допомоги; спільні огляди; ISORA	Залежність від зовнішнього фінансування реформ	Задовільна – конструктивна взаємодія, що посилюється

3.4. Внутрішній контроль і комплаєнс у контролюючих органах

Проблематика внутрішнього контролю та аудиту в органах публічного управління набула особливої актуальності в контексті євроінтеграційного курсу України, оскільки членство в ЄС передбачає відповідність стандартам системи Державного внутрішнього фінансового контролю (Public Internal Financial Control, PIFC). В академічній літературі системи внутрішнього контролю в державному секторі аналізуються крізь призму стандартів ІІА (Інституту внутрішніх аудиторів) і стандартів INTOSAI (ISSAI), які формують уніфіковану методологічну базу оцінювання якості контрольних систем. Огляд ОЕСР доброчесності та боротьби з корупцією в Україні підкреслює потребу в переході від аудиту відповідності до аудиту ефективності та ризик-орієнтованого підходу.

У системі ДПС України внутрішній аудит здійснюється Департаментом внутрішнього аудиту центрального апарату, який діє відповідно до Положення про цей Департамент. Завданням підрозділу є незалежне об’єктивне оцінювання функціонування системи внутрішнього контролю ДПСУ, охоплюючи перевірку законності, доцільності та ефективності управлінських процесів, використання фінансових і матеріальних ресурсів, а також попередження виявлення корупційних ризиків. Паралельно діє Департамент забезпечення відомчого контролю, який здійснює моніторинг дотримання посадовими особами вимог законодавства під час виконання службових обов’язків.

Важливо розмежувати внутрішній аудит (Департамент внутрішнього аудиту) та відомчий контроль (Департамент відомчого контролю). Перший є незалежною оцінювальною функцією, орієнтованою на системне поліпшення управлінських процесів відповідно до методології ІІА; другий є інструментом перевірки дотримання нормативних вимог і може містити дисциплінарні заходи. У практиці ДПС України ці функції іноді змішуються, що підриває незалежність внутрішнього аудиту.

Контроль за доброчесністю посадових осіб ДПС України покладено на Департамент з питань запобігання та виявлення корупції, що діє на виконання вимог антикорупційного законодавства, зокрема Закону України від 14.10.2014 № 1700-VII «Про запобігання корупції». Ця програма передбачає проведення регулярних оцінювань корупційних ризиків у діяльності ДПС України, впровадження механізмів доброчесності персоналу (декларування доходів, перевірка активів), налагодження системи повідомлення про корупцію (whistleblowing) та забезпечення прозорості процедур відбору платників до перевірок. ОЕСР у своєму Огляді зафіксував «значний прогрес» України щодо захисту осіб, що повідомляють про корупцію, зокрема в публічній сфері.

Ключовим інструментом внутрішнього управління ризиками в ДПС України є Система управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками), що впроваджується в рамках постанови КМУ від 25.07.2024 № 854. Ця система передбачає оцінювання рівня дотримання платниками податкових зобов'язань, виявлення найбільш суттєвих ризиків недотримання та пріоритезацію контрольних заходів на основі ризик-профілів. Впровадження комплаєнс-підходу знаменує перехід від реактивного (заснованого на перевірках) до проактивного (заснованого на попередженні порушень) підходу до забезпечення дотримання податкового законодавства.

Система управління ризиками ДПС України функціонує на основі *галузевої сегментації* платників. Сутність цієї сегментації полягає в тому, що платники розподіляються на групи за видом економічної діяльності, обсягом доходів і специфічними галузевими ризиками. Для кожного сегмента розробляються індивідуальні ризик-профілі, що дають змогу точково направляти контрольні ресурси та забезпечувати адресне інформування платників через Електронний кабінет. Такий підхід узгоджується з рекомендаціями ОЕСР щодо управління дотриманням і з орієнтирами, закріпленими в НСД до 2030 року.

Таблиця 3.4 – Система внутрішнього контролю та комплаєнсу в ДПС України: структура, функції та оцінювання

Компонент системи	Правова основа	Суб'єкт реалізації	Методологія	Проблеми / Ризики	Оцінка ефективності
Внутрішній аудит	ПКУ; стандарти IIA / INTOSAI	Департамент внутрішнього аудиту ДПСУ	IPPF IIA; ISSAI 200–250	Недостатня незалежність від керівництва; брак аудиту ефективності; кадровий дефіцит	Нижча за середню – потребує посилення незалежності
Відомчий контроль	Постанова КМУ № 227/2019; внутрішні регламенти ДПСУ	Департамент відомчого контролю ДПСУ	Адміністративний нагляд; перевірки діяльності	Ризик формалізму; змішування з функцією внутрішнього аудиту	Середня – функціонує як механізм дисциплінарного нагляду
Антикорупційний комплаєнс	Закон України № 1700-VII/2014	Департамент із запобігання та виявлення корупції	Оцінювання корупційних ризиків; декларування; whistleblowing	Формальне виконання вимог без реального ефекту; тиск на «викривачів»	Нижча за середню – значний розрив між декларованим і реальним
Управління податковими ризиками	Постанова КМУ № 854/2024; концепція СУР	Департамент управління ризиками + Експертна комісія	Комплаєнс-підхід OECP; ризик-профілювання; галузева сегментація	Незрілість аналітичних моделей; дефіцит кваліфікованих аналітиків даних	Розвивається – пілотна фаза 2024–2026 рр.
Зовнішній аудит	Закон України «Про Рахункову палату» № 576-VIII/2015	Рахункова палата України	ISSAI 300 (аудит ефективності)	Обмежена частота аудитів ДПСУ; фокус на відповідності, а не на ефективності	Задовільна – потрібне розширення охоплення

Стандарти IIA та INTOSAI визначають «три лінії захисту» як базову модель управління ризиками в організаціях публічного сектору. Відповідно до цієї моделі ДПС України має формувати:

першу лінію – операційний менеджмент підрозділів, що самостійно управляє ризиками в процесі виконання функцій;

другу лінію – підрозділи ризик-менеджменту та комплаєнсу, що здійснюють нагляд і надають методологічну підтримку;

третю лінію – внутрішній аудит, що незалежно оцінює функціонування перших двох ліній.

Аналіз поточної організаційної структури ДПС України свідчить про нерівномірний розвиток цих ліній. Перша та третя лінії формально присутні, тоді як друга лінія (ризик-менеджмент і комплаєнс) перебувають на стадії розбудови.

Аналіз таблиці 3.4 підтверджує висновок про те, що система внутрішнього контролю ДПС України сформована юридично, але значно відстає в своїй практичній реалізації від кращих міжнародних стандартів. Зокрема, принцип незалежності внутрішнього аудиту, який є основоположним у методології IIA, порушується внаслідок підпорядкування Департаменту внутрішнього аудиту безпосередньо керівництву ДПС України. Відповідно до рекомендацій ОЕСР для публічного сектору внутрішній аудит має відзвітуватися щонайменше вищому виконавчому органу або незалежній наглядовій раді. Водночас впровадження комплаєнс-системи управління ризиками, згідно з постановою № 854/2024, є принципово важливим кроком у правильному напрямі, оскільки формує базову архітектуру ризик-орієнтованого контролю, що лежить в основі ефективного оподаткування в країнах ОЕСР.

Система внутрішнього контролю та комплаєнсу в ДПС України перебуває в стадії трансформації від традиційної моделі контролю відповідності до сучасної ризик-орієнтованої моделі. Ключовою проблемою залишається недостатня незалежність функції внутрішнього аудиту та відсутність практики аудиту ефективності. Антикорупційні механізми формально впроваджені, але потребують суттєвого зміцнення на рівні корпоративної культури та захисту осіб, що повідомляють про зловживання. Впровадження

комплаєнс-системи управління ризиками, відповідно до КМУ № 854/2024, є найбільш перспективним реформаторським кроком у цій сфері, однак для його успіху потрібні системні зміни в управлінській культурі організації та значні інвестиції в аналітичні кадри.

3.5. Інституційна ефективність податкового контролю

Оцінювання інституційної ефективності системи податкового контролю є комплексним завданням, що потребує використання як кількісних показників (обсяги донарахованих і стягнутих сум, кількість перевірок, рівень добровільного дотримання), так і якісних (сприйняття бізнесом, рівень корупції, відповідність міжнародним стандартам). Згідно з Національною стратегією доходів до 2030 року загальні надходження зведеного бюджету України 2021 року становили 1 662,3 млрд грн (87,5 % – податкові надходження), а частка ПДВ – 32,3 %, ПДФО з військовим збором – 21 %, акцизного податку – 10,8 %. 2022 року внаслідок повномасштабного вторгнення податкові надходження скоротились на 7,6 %, тоді як видатки зросли на 64,9 %, а дефіцит державного бюджету досяг 817,9 млрд грн (15,8 % ВВП) [220].

Незважаючи на воєнні умови, 2023 року податкові надходження демонстрували відновлення. За 11 місяців 2023 року зведений бюджет отримав 2 794,1 млрд грн, що на 51,8 % більше ніж за відповідний період 2022 року. МВФ у рамках програми розширеного фінансування для України наголошує на потребі «заходів щодо зміцнення мобілізації доходів шляхом забезпечення рівних умов і скорочення ухилення від оподаткування». За оцінками МВФ, потенціал податкових надходжень в Україні становить 16–21 % ВВП за поточного рівня 14,8% 2023 року, що вказує на значний резерв підвищення ефективності адміністрування [220].

Ключовим індикатором якості контрольної роботи є gap-аналіз – відхилення між теоретичним максимумом надходжень (з огляду на встановлені ставки) і фактичними надходженнями.

Значення ПДВ-гепу в Україні, за різними оцінками, продовжує залишатись вищим, ніж у країнах ЄС. Одним з основних чинників цього є поширення схем формування фіктивного податкового кредиту з ПДВ через ланцюги штучних структур і «податкові ями». ДПС України запровадила Систему автоматизованого моніторингу відповідності ПДВ (СМКОР), яка в реальному часі відстежує ланцюги постачання й виявляє аномалії. Однак ефективність системи обмежується перманентними спробами пристосування схем ухилення до нових правил моніторингу.

Систематичний аналіз інституційної ефективності ДПС України дає змогу виявити кілька груп системних вад.

По-перше, надмірне навантаження перевірками. Незважаючи на задекларований перехід до ризик-орієнтованої моделі, питома вага документальних перевірок загальним обсягом контрольних заходів залишається значною. За оцінкою ОЕСР, ефективна система комплаєнс-менеджменту спрямовує основну масу контрольних ресурсів на платників з вищим ризиком, звільняючи сумлінних від зайвого адміністративного тиску.

По-друге, дефіцит кадрового потенціалу. Ефективна реалізація ризик-орієнтованого підходу вимагає фахівців з аналізу даних, економетричного моделювання й права. Скорочення штатної чисельності ДПС України з реформою 2019–2020 років та втрати кваліфікованих кадрів унаслідок міграції та мобілізації суттєво знизили аналітичний потенціал Служби.

По-третє, проблема цифрової фрагментованості. ІТ-системи ДПС України функціонують у формі численних автономних баз даних без повноцінної інтеграції, що обмежує можливості аналітики великих даних для виявлення ухилянтів.

По-четверте, корупційні ризики на рівні середньої ланки управління. Незважаючи на реформи, «персональні угоди» між інспекторами та платниками під час проведення перевірок залишаються реальною проблемою.

Таблиця 3.5 – Показники та оцінка інституційної ефективності податкового контролю в Україні

Індикатор	Стан (2021–2024 рр.)	Порівняльний орієнтир (ОЕСР)	Проблеми / Ризики	Аналітична оцінка
Частка податкових надходжень у ВВП	14,8 % ВВП (2023 р.)	24–30 % ВВП (серед. по ОЕСР)	Значний розрив між потенціалом і реальними надходженнями; тіньова економіка	Суттєво нижча за потенційну – резерв 1,2–6,2 % ВВП за оцінкою МВФ
Охоплення платників електронними сервісами	Понад 90 % декларацій подається електронно	85–95 % (кращі практики ОЕСР)	Нерівний доступ для малого бізнесу; технічні збої	Задовільний – один з найвищих показників у регіоні
Своєчасність повернення ПДВ	Покращення в 2022–2023 рр., залишки заборгованості	≤ 30 днів (стандарт ЄС)	Бюджетні обмеження; затримки в умовах воєнного часу	Нижча за середню – хронічна проблема, що впливає на бізнес-клімат
Рівень автоматизації відбору платників до перевірок	Частковий – СМКОР для ПДВ; впровадження СУР	Понад 80 % відборів автоматизовані	Неповна автоматизація; суб'єктивний вплив під час ухвалення рішень	Нижча за середню – зростає завдяки НСД 2030
Частка добровільного дотримання	Оцінюється як помірна; точних даних немає	85–95 % (кращі практики)	Тіньова економіка; взаємна недовіра між платниками та ДПСУ	Нижча за середню – ключовий виклик для НСД 2030
Ефективність стягнення податкового боргу	Значне зростання боргу в 2022–2024 рр.	Коефіцієнт стягнення ≥ 70 %	Мораторій на стягнення для певних категорій; зруйнована інфраструктура	Знижена – форс-мажор воєнного часу
Рівень корупції (сприйняття)	Покращення 2019–2023 рр. (CPI Transparency International)	Середні показники ЄС	Залишковий рівень корупції на низових рівнях; ризик «захоплення регулятора»	Нижча за середню – реформи тривають

Джерело: створено авторами на основі [52; 69; 93; 220; 343].

Аналіз таблиці 3.5 дає змогу сформувати цілісне оцінювання інституційної ефективності системи податкового контролю України. Вона є помірно ефективною в технічному вимірі (охоплення електронними сервісами, СМКОР, автоматизація реєстрації) та недостатньо ефективною в стратегічному вимірі (розрив між податковим потенціалом і надходженнями, рівень тіньової економіки, корупційні ризики).

Навіть оптимістична оцінка МВФ щодо здатності України мобілізувати додаткові 1,2–6,2 % ВВП у формі податкових надходжень передбачає одночасне здійснення реформ у трьох площинах: нормативно-правовій (усунення пробілів у законодавстві), адміністративній (перехід до ризик-орієнтованої моделі) та культурній (підвищення довіри платників до ДПС України).

Особливої уваги в контексті оцінювання ефективності заслуговує взаємозв'язок між системою внутрішнього контролю й зовнішньою ефективністю. Слабкий внутрішній контроль у ДПСУ прямо знижує якість контрольно-наглядових функцій щодо платників. Рахункова палата України як вищий орган зовнішнього фінансового аудиту формально уповноважена здійснювати аудит ефективності діяльності ДПСУ, однак реальне охоплення такими аудитами залишається обмеженим.

ОЕСР у своєму Економічному огляді України 2025 року наголошує на потребі в «скороченні тягаря податкового комплаєнсу та звуженні сфери спрощених податкових режимів» як ключових заходів підвищення ефективності. Надмірне поширення спрощеної системи оподаткування (далі – ССО) в Україні є системним чинником, що знижує ефективність стандартного податкового контролю. Водночас значна частина реального ділового обороту штучно структурується під вимоги ССО, що обмежує фіскальний потенціал та ускладнює контрольну роботу ДПСУ.

Інституційна ефективність системи податкового контролю України характеризується суттєвим розривом між задекларованими реформаторськими амбіціями й реальними результатами. Позитивними тенденціями є зростання частки автоматизованих процесів, розвиток електронних сервісів і поступовий перехід до ризик-орієнтованої моделі. Критичними вадами залишаються як

значний розрив між потенційними та фактичними надходженнями, поширення схем ухилення через ПДВ, так і недостатній рівень добровільного дотримання й корупційні ризики. Реалізація НСД до 2030 року за умови послідовного виконання її заходів може суттєво підвищити ефективність системи, проте потребує синхронізованих зусиль у нормативно-правовій, технологічній і кадровій сферах.

Тестові завдання

1. Координацію системи заходів податкового контролю, згідно зі статтею 61.1 ПКУ, здійснює:

а) Кабінет Міністрів України;

б) Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;

в) Бюро економічної безпеки України;

г) Верховна Рада України.

2. Який орган НЕ належить до контролюючих органів у розумінні ПКУ, але здійснює правоохоронні та аналітичні функції у сфері протидії економічним злочинам:

а) Державна митна служба України;

б) Головне управління ДПС в області;

в) Бюро економічної безпеки України;

г) Центральне міжрегіональне управління по роботі з великими платниками податків.

3. Статтею 61.3 ПКУ щодо участі правоохоронних органів у податкових перевірках встановлена заборона:

а) правоохоронці можуть брати участь лише за умови письмової згоди платника;

б) правоохоронні органи координують усі планові виїзні перевірки;

в) правоохоронним органам заборонено брати безпосередню участь у перевірках, що проводяться контролюючими органами;

г) поліція має право самостійно проводити документальні перевірки без участі ДПС України.

4. На скількох рівнях побудована організаційна архітектура Державної податкової служби України:

а) на двох (центральний і регіональний);

б) на трьох (центральний апарат, ГУ в областях / МРУ ВПП, податкові інспекції);

в) на чотирьох (включно з районними відділами територіальних громад);

г) вона є одноріневою та повністю централізованою в м. Київ.

5. Який підрозділ центрального апарату ДПС України відповідає за розробку ризик-профілів платників і впровадження комплаєнс-підходу:

а) Департамент податкового аудиту;

б) Департамент інформаційних технологій;

в) Департамент управління ризиками;

г) Департамент внутрішнього аудиту.

6. Яка частка юридичних осіб (великих платників), за оцінками ОЕСР та практикою України, забезпечує більшу частину (50–70 %) надходжень з податку на прибуток:

а) приблизно 10 %;

б) 5 %;

в) менше ніж 1 %;

г) майже 25 %.

7. Яка «лінія захисту» в моделі внутрішнього контролю ДПС України представлена операційним менеджментом підрозділів, що самостійно управляє ризиками:

а) перша лінія;

б) друга лінія;

в) третя лінія;

г) зовнішня лінія (рахункова палата).

8. Автоматизована система моніторингу відповідності ПДВ, що в реальному часі виявляє аномалії в ланцюгах постачання, називається:

а) BISEP-модель;

б) СМКОР;

в) Connect Big Data;

г) Електронний акциз.

9. Від якої інституції отримання позитивної оцінки 2024 року дало змогу ДПС України розпочати автоматичний обмін фінансовою інформацією (CRS):

а) Міжнародний валютний фонд;

б) OECD Global Forum;

в) Світовий банк;

г) Європейська комісія.

10. Відповідно до Національної стратегії доходів (НСД) планується завершити повноцінне впровадження системи управління податковими ризиками до:

а) 2026 року;

б) 2030 року;

в) 2025 року;

г) 2040 року;

ТЕМА 4
ФОРМИ ТА ВИДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

4.1. Камеральний контроль.
4.2. Документальні перевірки.
4.3. Фактичні перевірки.
4.4. Електронний контроль.
4.5. Податковий моніторинг.

4.1. Камеральний контроль

Камеральний контроль є первинною та найменш інвазивною формою податкового контролю, спрямованою на автоматизовану верифікацію достовірності та повноти поданої платниками податкової звітності без безпосереднього виїзду до платника. У правовому відношенні він регламентується статтею 76 Податкового кодексу України, яка в чинній редакції (з урахуванням змін, внесених законами України від 21.12.2016 № 1797-VIII та від 23.02.2024 № 3603-IX) визначає правовий режим цієї процедури. Відповідно до пункту 76.1 ПКУ камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника або направлення на її проведення; камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком; згода платника податків на перевірку та його присутність не є обов'язковими. У класифікаційній структурі, закріпленій у пункті 75.1 ПКУ, камеральна перевірка є одним із трьох видів перевірок поряд із документальними та фактичними [9; 12].

Академічні дослідження фіксують, що камеральний контроль у розвинених фіскальних системах виконує функцію «першого фільтру» – масової та автоматизованої верифікації звітності, що дає змогу концентрувати ресурси виїзного аудиту на найбільш ризикових платниках. Відповідно до рекомендацій ОЕСР у сфері управління відповідністю ефективна система камерального контролю має охоплювати 100 % поданої звітності через автоматизовані

алгоритми перевірки. В Україні цей принцип закріплений нормативно (п. 76.1 ПКУ), однак якість аналітичних алгоритмів і рівень автоматизації камерального контролю залишається нижчим за кращі практики ОЕСР [337].

Крок 1. Ініціювання. Камеральна перевірка розпочинається автоматично після подання платником податкової декларації або уточнювального розрахунку до контролюючого органу в електронній або паперовій формі. Ніяких процесуальних дій для її ініціювання не потрібно, це суттєва відмінність від документальних перевірок, де обов'язкове видання наказу [9; 12].

Крок 2. Строки проведення. Пункт 76.3 ПКУ встановлює диференційовані строки: щодо перевірки податкової декларації або уточнювального розрахунку – 30 календарних днів від останнього дня граничного строку їхнього подання (або від дня фактичного подання, якщо воно відбулося пізніше). Щодо декларацій, у складі яких подано заяву про повернення бюджетного відшкодування ПДВ, строк визначається статтею 200 ПКУ. Камеральна перевірка з інших питань проводиться з урахуванням загальних строків давності – 1 095 днів (ст. 102 ПКУ) [9; 12].

Крок 3. Зміст контрольних дій. Предмет камеральної перевірки охоплює: арифметичну правильність підрахунку показників; логічну узгодженість даних різних рядків декларації; відповідність даних декларації, наданих із інших джерел в інформаційних системах ДПС України (ЄРПН, реєстри, Електронний кабінет); дотримання строків подання звітності; правильність застосування ставок оподаткування; наявність підстав для зупинення реєстрації ПН / РК у ЄРПН. З 2023 року, відповідно до пункту 76.4 ПКУ, камеральні перевірки з питань, визначених статтею 39-3 ПКУ (глобальний мінімальний корпоративний податок), проводяться з урахуванням спеціальних вимог цієї статті [9; 225].

Крок 4. Оформлення результатів. Відповідно до пункту 76.2 ПКУ оформлення результатів камеральної перевірки здійснюється згідно зі статтею 86 ПКУ. Якщо порушень не виявлено, жодний документ не складається. У разі виявлення порушень складається акт камеральної перевірки в двох примірниках, один з яких надсилається (вручається) платнику. Акт камеральної перевірки не є

підставою для проведення документальної перевірки автоматично, однак результати камерального контролю можуть бути підставою для призначення позапланової документальної перевірки відповідно до підпункту 78.1.4 ПКУ [9; 12].

Крок 5. Права платника. Платник має право подати заперечення до акта камеральної перевірки впродовж 10 робочих днів з дня отримання акта (ст. 86.7 ПКУ); оскаржити прийняте на підставі акта ППР в адміністративному або судовому порядку (ст. 56 ПКУ) [9; 12].

Узагальнений аналітичний приклад 1. Поширеною практикою в Україні є ситуація, коли платник ПДВ (юридична особа) заявляє в декларації значний обсяг бюджетного відшкодування ПДВ. Під час камеральної перевірки алгоритм СМКОР виявляє, що частина постачальників у ланцюзі зареєстрована в ЄРПН як «ризикові» платники, а самі ПН цих постачальників зупинені. Контролюючий орган формує запит на надання пояснень (у форматі кваліфікованого запиту через Електронний кабінет), що технічно відповідає процедурі камерального контролю. Результатом є: або відшкодування зменшується, або ініціюється документальна позапланова перевірка на підставі пп. 78.1.8 ПКУ (заявлена до відшкодування сума ПДВ перевищує встановлений критерій). Цей приклад ілюструє тісний зв’язок між камеральним контролем і СМКОР як інструментами єдиного аналітичного ланцюга.

Попри формальну простоту, камеральний контроль в Україні має ряд суттєвих вад. По-перше, обмеженість предмета перевірки, адже виключно арифметична та логічна перевірка декларацій не дає змогу виявити складні схеми мінімізації, пов’язані з правильністю відображення господарських операцій. По-друге, недостатня аналітична глибина. Алгоритми камерального контролю ДПС України досі не забезпечують повноцінної крос-верифікації даних між різними реєстрами в режимі реального часу, що є стандартом для провідних систем ОЕСР. По-третє, існує проблема надмірного використання камерального контролю як підстави для запитів, що фактично маскують документальну перевірку; такі запити покладають значний адміністративний тягар на платників без формального дотримання процедурних гарантій виїзних перевірок. За

даними Опитування щодо витрат на дотримання податкового законодавства 2024 (World Bank / ДПС України), значна частина платників витрачає суттєвий час на відповіді на інформаційні запити ДПС України, що збільшує їх compliance-витрати [134; 337].

Аналіз таблиці 4.1 виявляє, що камеральний контроль в Україні функціонує як ефективний масовий фільтр для виявлення найбільш очевидних порушень та арифметичних помилок у звітності, проте демонструє принципову недостатність щодо ідентифікації складних схем мінімізації оподаткування. Ключовою системною проблемою є невиразна межа між законними запитами ДПС України й маскованими перевірочними діями, що підриває принцип правової визначеності та ставить платника в стан правової невизначеності. Брак повноцінної автоматизації крос-верифікації між базами даних ДПСУ, ДМСУ, НБУ, Пенсійного фонду України та реєстру юридичних осіб обмежує аналітичний потенціал системи. Перехід до ризик-орієнтованої моделі управління відповідністю, передбачений НСД до 2030 та Постановою КМУ № 854/2024, потребує насамперед суттєвого поглиблення саме аналітичної компоненти камерального контролю. Нарешті, правова невизначеність щодо можливості перекваліфікації запиту в «камеральну перевірку» створює умови для зловживань і додаткового тиску на платників.

Камеральний контроль є фундаментальним, але недостатньо розвиненим інструментом фіскального контролю в Україні. Нормативна база є сформованою та відповідає принципам автоматизованого масового контролю, однак аналітична якість алгоритмів і технологічне забезпечення суттєво поступаються стандартам кращих практик ОЕСР. Правова невизначеність між «камеральною перевіркою» та «запитами» є найбільш гострою процедурною вадою, що потребує нормативного врегулювання. Ефективна реалізація потенціалу камерального контролю можлива лише через поглиблену інтеграцію інформаційних систем ДПС України й розвиток алгоритмів виявлення ризиків.

Таблиця 4.1 – Порівняльна характеристика камерального контролю: процедура, практика та оцінка

Параметр	Нормативне регулювання (ПКУ)	Практика ДПС	Проблеми / Ризики	Оцінка ефективності
Ініціювання	Автоматично, без рішення керівника (ст. 76.1)	Автоматизована перевірка всієї звітності в ІС ДПС	Нерівномірна якість алгоритмів; ручне втручання в разі складних схем	Задовільна для масової звітності; недостатня для схем мінімізації
Строки	30 к. д. від дня подання декларації (ст. 76.3)	Переважно дотримуються; затримки під час ПДВ-відшкодування	Розмитість між строком «камеральної перевірки» і строком «строків давності 1 095 днів»	Задовільна – нормативно визначена
Предмет перевірки	Уся звітність суцільним порядком; арифметика, логіка, СМКОР	Фактично – акцент на ПДВ і деклараціях ВПП	Недостатнє охоплення ПДФО, ЄСВ, акцизу в аналітичному режимі	Нижча за середню – потребує розширення аналітики
Права платника	Заперечення (ст. 86.7), оскарження ППР (ст. 56)	Значна частина платників не знає про право заперечення	Фактична нерівність у захисті прав через інформаційну асиметрію	Нижча за середню – потребує кращого інформування
Оформлення результатів	Акт або довідка (ст. 86)	Часто у форматі «запиту-відповіді» без формального акта	Маскування фактичних перевірочних дій під запити; корупційний ризик під час «неформальних угод»	Нижча за середню – правова невизначеність зони «запит vs перевірка»
Автоматизація	Технологічна платформа ІС ДПС + СМКОР	Часткова – не всі типи декларацій перевіряються автоматично	Технологічна фрагментованість ІС; ризик кіберінцидентів	Розвивається – активна цифровізація 2024–2026 рр.

Джерело: створено авторами на основі [9; 134; 225; 337].

4.2. Документальні перевірки

Документальні перевірки є центральним інструментом глибокого фіскального контролю в Україні, що охоплюють дослідження первинних документів, облікових регістрів, фінансової та іншої звітності платника. Правову основу їхнього проведення становлять стаття 77 ПКУ (планові документальні перевірки) та стаття 78 ПКУ (позапланові документальні перевірки), а загальні положення про перевірки – стаття 75 ПКУ. Закон України від 09.11.2023 № 3453-IX «Про скасування мораторію на проведення податкових перевірок» суттєво змінив режим проведення документальних перевірок в умовах воєнного стану, відновивши їх з 01.12.2023 з певними обмеженнями [5; 9].

Класифікація документальних перевірок за статтею 75.1.2 ПКУ охоплює такі підвиди:

– **за охопленням**: суцільні (дослідження всіх документів) та вибіркові (частина документів);

– **за місцем проведення**: виїзні (за місцезнаходженням платника) та невиїзні (на підставі наданих документів у приміщенні ДПС України);

– **за підставами призначення**: планові (відповідно до плану-графіка) та позапланові (за наявності спеціальних підстав) [9; 12].

Відповідно до підпункту 75.1.2 ПКУ документальна перевірка проводиться в порядку, передбаченому статтями 77 та 78 ПКУ, та полягає в перевірці: первинних документів; регістрів бухгалтерського й податкового обліку; фінансової, статистичної та іншої звітності; інших документів, пов’язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів [9].

Крок 1. Формування плану-графіка. Відбір платників до плану-графіка здійснюється ДПС України на основі ризик-орієнтованих критеріїв, визначених статтею 77.2 ПКУ. Відповідно до Закону України № 3453-IX/2023 у 2023–2024 роках до плану могли вноситися виключно платники, що відповідають чітко визначеним галузевим і показниковим критеріям (зокрема, рівень сплати податку нижчий за 50 % від галузевого рівня за 2021 рік, дебіторська заборгованість удвічі більша за кредиторську тощо). Перелік підприємств, внесених до плану-графіка, публікується на вебпорталі

ДПС України не пізніше ніж за 10 днів до початку кварталу, в якому планується перевірка (п. 77.1 ПКУ) [1; 8; 9].

Крок 2. Повідомлення платника. Платник повідомляється про проведення планової перевірки не пізніше ніж за 10 календарних днів до її початку (п. 77.4 ПКУ) через надсилання рекомендованого листа або вручення під підпис копії наказу та направлення [9].

Крок 3. Строки проведення. Статтею 77.6 ПКУ встановлені такі строки для планових документальних перевірок: 30 робочих днів – для великих платників; 10 робочих днів – для суб'єктів малого підприємництва; 20 робочих днів – для інших. Продовження можливе: на 15 р. д. – для ВПП; на 5 р. д. – для МСП; на 10 р. д. – для інших [12; 154].

Крок 4. Допуск до перевірки. Перевіряльники зобов'язані пред'явити платнику направлення та службові посвідчення (п. 81.1 ПКУ). Платник має право не допустити до перевірки, якщо перевіряльники не пред'явили вказаних документів або вони оформлені в неналежний спосіб (п. 81.1 ПКУ). Недопуск до перевірки фіксується актом [9].

Крок 5. Оформлення результатів. За результатами перевірки складається акт (у разі виявлення порушень) або довідка (у разі їхньої відсутності) у двох примірниках (ст. 86.1 ПКУ). Акт складається в строк: для ВПП – 10 р. д., для МСП – 5 р. д., для інших – 5 р. д. після закінчення перевірки [9].

Крок 6. Заперечення та оскарження. Платник має право подати заперечення на акт упродовж 10 робочих днів з дня отримання акта (ст. 86.7 ПКУ); після розгляду заперечень контролюючий орган ухвалює податкове повідомлення-рішення (ППР), яке може бути оскаржене в адміністративному порядку (ст. 56 ПКУ) або в суді [9].

Підстави для проведення позапланових документальних перевірок визначені пунктом 78.1 ПКУ та містять понад 20 різних підстав, зокрема: надання платником уточнювального розрахунку (78.1.3), виявлення недостовірних даних у поданій звітності (78.1.4), ненадання відповіді на запит (78.1.1), наявність інформації про порушення від державних органів (78.1.2), завершення дії строку дії плану реструктуризації (78.1.7), заява платника про надання бюджетного відшкодування ПДВ понад встановлену суму (78.1.8) тощо. Цей невичерпний перелік підстав є джерелом значних дискреційних

ризиків: посадові особи ДПС України мають широкі можливості для розширеного тлумачення окремих підстав на шкоду платнику [9].

Строки позапланових перевірок: 15 р. д. – для ВПП; 10 р. д. – для інших; 5 р. д. – для МСП. Продовження, відповідно: на 10, 5 та 2 р. д. [12; 154].

Узагальнений аналітичний приклад 2. Досить поширеним типом позапланової документальної перевірки в Україні є перевірка правомірності формування платником ПДВ-кредиту за операціями з постачальниками, внесеними ДПСУ до реєстру «ризикових» платників. Алгоритм дій ДПСУ: 1) СМКОР виявляє ланцюг реєстрації ПН від ризикового постачальника; 2) ДПСУ надсилає запит на надання пояснень і документів (78.1.1); 3) якщо відповідь є недостатньою, призначається позапланова невиїзна перевірка; 4) за результатами виноситься ППР про зменшення від'ємного значення ПДВ або про нарахування штрафних санкцій. Такі перевірки є найчастішим предметом спорів у Верховному Суді, де суди неодноразово вказували на неприпустимість покладення відповідальності на «добросовісного платника» за дії третіх осіб у ланцюзі постачання.

Аналіз таблиці 4.2 демонструє принципово різний профіль ефективності та ризиків для різних видів документальних перевірок. Планові виїзні перевірки ВПП є найбільш ресурсомісткими, але і найбільш інформативними інструментами, що мають найвищий потенціал для виявлення системних порушень. Позапланові перевірки, незважаючи на їх значну практичну поширеність, несуть найвищі корупційні ризики через широкий дискреційний розсуд ДПС України під час визначення підстав їхнього проведення. Невиїзні перевірки є менш інвазивними, проте страждають від принципового недоліку – обмеженості в перевірці первинних документів і реальності господарських операцій. Законодавче звуження переліку платників, що могли перевірятися в 2023–2024 роках (Закон України № 3453-IX), суттєво обмежило охоплення документальними перевірками, що, з одного боку, знизило тиск на бізнес в умовах воєнного часу, а з іншого – звузило фіскальний контроль, залишивши поза його межами значну кількість потенційних порушників. Розширення кількості підстав для позапланових перевірок (понад 20 підстав у ст. 78 ПКУ) є системною вадою, що вимагає законодавчого обмеження та чіткішої процедурної фільтрації.

Таблиця 4.2 – Порівняльна характеристика видів документальних перевірок: процедура, строки та ризики

Параметр	Планова виїзна	Планова невиїзна	Позапланова виїзна	Позапланова невиїзна
Правова підстава	Ст. 77 ПКУ; план-графік	Ст. 77, 79 ПКУ	Ст. 78 ПКУ (підстави ст. 78.1.1–78.1.23)	Ст. 78, 79 ПКУ
Строки проведення	10–30 р. д.	10–30 р. д.	5–15 р. д.	5–15 р. д.
Повідомлення платника	За 10 к. д. (обов'язкове)	За 10 к. д. (обов'язкове)	Одночасно з початком (копія наказу)	Одночасно з початком
Допуск перевіряльників	Фізичний допуск; пред'явлення направлення й посвідчення	Не потрібен (документи подаються дистанційно)	Фізичний допуск; без попередження	Не потрібен
Адміністративне навантаження	Високе – тривалий чинник, що відвертає увагу	Середнє	Досить високе – стрес і форс-мажор	Середнє
Основні корупційні ризики	«Домовленості» про результати перевірки під час виїзду	Підтасовка документів; «договірні» запити	Масштабне вилучення документів; тиск на керівника	Нав'язування неправомірних роз'яснень
Типові порушення прав платника	Перевищення строків; незаконне вилучення	Невидача запитаних документів	Відсутність законних підстав; перевищення повноважень	Прийняття ППР без перевірки первинних документів
Проблеми / Ризики	Закрита для МСП через тривалість; ризик «захоплення»	Обмежений предмет перевірки	Широкий дискреційний розсуд під час визначення підстав	Правова невизначеність щодо обсягу запитуваних документів
Оцінка ефективності	Висока для ВПП; середня для МСП	Середня – придатна для ПДВ, ТЦУ	Висока під час реальних порушень; низька в разі формальних підстав	Середня – залежить від якості документів

Джерело: створено авторами на основі [5; 9; 12; 154].

Документальні перевірки є ключовим, але водночас найбільш вразливим з погляду корупційних ризиків інструментом фіскального контролю. Нормативна база є деталізованою та загалом відповідає принципам правової держави, проте страждає від надмірно широкого переліку підстав для позапланових перевірок і недостатніх процесуальних гарантій для платників. Воєнне обмеження 2022–2024 рр. дало змогу зменшити адміністративний тиск, але одночасно звузило фіскальний контроль. Ефективна реформа документальних перевірок потребує скорочення переліку підстав позапланових перевірок, впровадження незалежної фільтрації їхньої обґрунтованості та підвищення прозорості відбору платників.

4.3. Фактичні перевірки

Фактична перевірка є найбільш інвазивним видом податкового контролю, що здійснюється безпосередньо за місцем фактичного провадження діяльності платника без попередньої підготовки та повідомлення. Правову основу становить стаття 80 ПКУ, яка встановлює підстави та порядок проведення. Визначення фактичної перевірки, закріплене в підпункті 75.1.3 ПКУ, є перевіркою, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником діяльності, розташування господарських або інших об’єктів права власності такого платника [9].

Предмет фактичних перевірок, визначений статтями 75.1.3 та 80.2 ПКУ, охоплює: дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки; порядок здійснення розрахункових операцій (застосування РРО / ПРРО); ведення касових операцій; наявність ліцензій і свідоцтв (зокрема, на виробництво та обіг підакцизних товарів); дотримання роботодавцем законодавства про трудовий договір і оформлення трудових відносин («тіньова» зайнятість). Предметна спеціалізація фактичних перевірок означає, що вони принципово відрізняються від документальних: замість дослідження облікових документів вони спрямовані на реальну господарську дійсність – фізичну наявність товарів, майна, персоналу, дотримання технологічних і ліцензійних умов [9; 254].

Підстави. Пункт 80.2 ПКУ встановлює вичерпний перелік підстав для фактичної перевірки, що охоплює 8 груп:

– 80.2.1 – факти, виявлені під час перевірок інших платників, що свідчать про можливі порушення;

– 80.2.2 – інформація від державних органів або органів місцевого самоврядування;

– 80.2.3 – виявлення під час перевірки порушень у сфері розрахункових операцій або обігу підакцизних товарів;

– 80.2.4 – доручення слідчого, прокурора або рішення суду;

– 80.2.5 – неможливість ідентифікувати особу платника або її уповноваженого представника;

– 80.2.6 – ненадання платником пояснень щодо виявлених фактів;

– 80.2.7 – отримання звернення або скарги від покупців (споживачів) щодо порушень;

– 80.2.8 – у разі проведення зустрічної звірки [9; 254].

Крок 1. Рішення про фактичну перевірку приймається у формі наказу керівника (або його заступника) контролюючого органу; наказ вручається платнику або особам, які фактично проводять розрахункові операції, під підпис до початку перевірки, це є ключовою процесуальною гарантією [9].

Крок 2. Фактична перевірка здійснюється без попередження платника (п. 80.1 ПКУ) – елемент раптовості є конститутивною ознакою цього виду контролю, що обумовлена потребою зафіксувати реальний стан справ [9; 254].

Крок 3. Строки проведення відповідно до пункту 80.7 ПКУ: загальний строк – 10 р. д.; для суб'єктів малого підприємництва – 5 р. д. Продовження: на 5 та 2 р. д., відповідно. На відміну від документальних для фактичних перевірок не передбачено спеціальних строків для ВПП.

Крок 4. Права платника під час фактичної перевірки: вимагати надання наказу та службових посвідчень; не допускати до перевірки без оформлення наказу (з ризиком санкцій); фіксувати хід перевірки технічними засобами; надавати усні та письмові пояснення; подавати заперечення на акт [9; 254].

Крок 5. Оформлення результатів: акт або довідка відповідно до ст. 86 ПКУ; у разі виявлення порушень – ППР зі штрафними санкціями. Специфікою фактичних перевірок є широке застосування контрольних розрахункових операцій («контрольна закупівля») як засобу виявлення порушень [9].

Узагальнений аналітичний приклад 3. Типовим об'єктом фактичних перевірок є заклади роздрібної торгівлі та підприємства готельно-ресторанної галузі. Алгоритм ДПС України: 1) інспектори з'являються до закладу без попередження; 2) проводять «контрольну закупівлю»: замовляють товар / послугу та фіксують видачу або невидачу фіскального чека через РРО / ПРРО; 3) за наявності порушення складають акт і виносять ППР із штрафом відповідно до Закону України про РРО та ст. 128 ПКУ. У 2023–2024 рр. після відновлення фактичних перевірок (мораторій 2022–2023 рр. не поширювався на них повністю) ДПС України фіксувала масові порушення у сфері незастосування РРО, що свідчить про суттєвий обсяг тіньових розрахунків у роздрібному секторі. Водночас поширеною практикою є «вибіркові» або «замовні» перевірки конкурентів через механізм скарг (підстава 80.2.7), що є серйозним корупційним ризиком.

Фактичні перевірки є незамінним інструментом контролю у сфері розрахункових операцій, обігу підакцизних товарів і трудових відносин, де документальний контроль принципово недостатній. Раптовість їхнього проведення є процесуально обґрунтованою та не суперечить правовим гарантіям платника за умови дотримання вимоги попереднього оформлення наказу. Серйозним ризиком є можливість «замовних перевірок» через механізм скарг-підстав, що перетворює фіскальний інструмент на засіб недобросовісної конкуренції. Обмеженість строків (5–10 р. д.) і вузький предмет перевірки роблять фактичний контроль менш інформативним порівняно з документальним, але значно більш оперативним і здатним до збору поточних доказів порушень.

4.4. Електронний контроль

Електронний контроль є принципово новим і стрімко еволюційним виміром фіскального контролю, що ґрунтується на автоматизованому аналізі цифрових потоків фінансово-господарської інформації про платника в реальному або квазіреальному часі. У вітчизняному законодавстві цей вид контролю не виділений в окремо іменовану форму (на відміну від камерального, документального та фактичного), проте охоплюється загальними повноваженнями контролюючих органів, визначеними в статтях 16, 19-1, 74 та 75 ПКУ, а також у Законі України «Про електронні документи та електронний документообіг». Нормативну основу конкретних інструментів електронного контролю становлять: постанова КМУ від 11.12.2019 № 1165 (СМКОР), постанови КМУ про систему електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ) та пального, положення про Електронний кабінет платника [9; 25].

В академічній літературі цифровізація фіскального контролю розглядається як ключовий драйвер підвищення ефективності та зниження compliance-витрат платників. Дослідження П. П. Латковського вказує, що в Україні цифровізація податкового адміністрування забезпечила скорочення адміністративних витрат і підвищення прозорості, однак водночас породила нові ризики у сфері кіберзахисту та цифрової нерівності. За даними опитування щодо витрат на дотримання законодавства 2024 (World Bank / ДПС), 85,1 % респондентів-підприємців подають звітність виключно в електронній формі, що свідчить про фактично повний перехід до електронного контролю у сфері звітності [134; 190; 205; 316].

Система моніторингу критеріїв оцінювання ризиків (СМКОР) є центральним інструментом електронного контролю у сфері ПДВ, запровадженим постановою КМУ № 1165/2019 та суттєво реформованим постановою № 1048/2025. Механізм СМКОР передбачає, що кожна подана до ЄРПН ПН або РК автоматично аналізується системою за переліком ознак ризикованості; за відповідності ознакам система автоматично зупиняє реєстрацію ПН / РК і надсилає запит платнику; платник може подати пояснення та документи

(через Електронний кабінет) для розблокування; рішення про реєстрацію або відмову ухвалює регіональна комісія ДПС України. До основних критеріїв ризикованості належать платник, внесений до реєстру ризикових осіб; перевищення ліміту безумовної реєстрації; розбіжності між заявленим кодом продукції та задекларованими операціями; показники позитивної податкової історії відсутні або недостатні [25; 225; 356].

Позитивні результати СМКОР свідчать, що 2025 р. частка заблокованих ПН / РК скоротилась з 0,76 до 0,39 % від загальної кількості поданих – результат лібералізації критеріїв. Водночас обсяг заблокованих ПДВ залишається суттєвим, а механізм породжує значний адміністративний тягар для «добросовісних» платників [245; 356].

Система електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ) забезпечує автоматичне формування та контроль реєстраційного ліміту платника ПДВ (суми, на яку платник може зареєструвати ПН без зупинення), а також ведення аналітичного рахунку платника. Цей інструмент усунув масові схеми безлімітного формування фіктивного ПДВ-кредиту, характерні до 2015 р. [9].

Відповідно до статті 42-1 ПКУ та офіційних даних ДПС України Електронний кабінет (https://cabinet.tax.gov.ua) є основним каналом взаємодії між платниками та ДПС України в електронній формі, що забезпечує: подання звітності; перегляд нарахованих зобов’язань і боргу; листування з ДПСУ; сплату податків онлайн; доступ до реєстрів; подання документів для розблокування ПН; отримання індивідуальних консультацій. Кількість активних користувачів Електронного кабінету стабільно зростає [205; 225].

Система електронного адміністрування реалізації пального (далі – СЕАРП)

СЕАРП забезпечує реальний часовий контроль за обсягами реалізації пального через систему акцизних накладних, аналогічно до СЕА ПДВ. Після запровадження СЕАРП 2016 р. обсяг задекларованого акцизного обороту пального суттєво зріс, що свідчить про ефективне вилучення тіньового обороту [9].

Автоматичний обмін податковою інформацією (CRS / CbC)

З вересня 2024 р. Україна увійшла до системи автоматичного обміну фінансовою інформацією CRS і Country-by-Country reporting (ст. 39-3, 39-4 ПКУ), що розширило можливості ДПС України контролювати офшорні активи та доходи резидентів України за кордоном [9; 82].

Аналіз таблиці 4.3 виявляє кілька стратегічних закономірностей у розвитку електронного контролю в Україні.

По-перше, найбільший практичний ефект демонструють інструменти, що функціонують у системі «автоматичного щита» – СЕА ПДВ і СЕАРП – завдяки тому, що унеможливлюють схеми мінімізації ще до їхнього здійснення, а не виявляють їхній post factum.

По-друге, СМКОР як інструмент ex-ante контролю є принципово правильним рішенням, однак страждає від недостатньої точності критеріїв ризикованості, що породжує колосальний адміністративний тягар для добросовісного бізнесу й де-факто перекладає тягар доведення правомірності операцій з ДПС України на платника.

По-третє, запуск системи автоматичного обміну CRS у вересні 2024 р. є стратегічно важливим кроком, проте реальна ефективність цього інструменту залежить від спроможності ДПС України опрацьовувати та використовувати отримані масиви даних, що вимагає суттєвих інвестицій у кадровий потенціал.

По-четверте, Електронний кабінет як єдиний портал взаємодії досяг стану «зрілого» інструменту, забезпечуючи охоплення понад 85 % активних платників.

По-п’яте, ключовим системним ризиком залишається технологічна фрагментованість ІС ДПСУ: різні підсистеми (СМКОР, СЕА ПДВ, СЕАРП, Електронний кабінет) функціонують без повноцінної інтеграції, що обмежує можливості комплексного аналітичного контролю.

Таблиця 4.3 – Інструменти електронного контролю ДПС України: характеристика та оцінка

Інструмент	Правова основа	Сфера застосування	Механізм	Проблеми / Ризики	Оцінка ефективності
СМКОР	Постанова КМУ № 1165/2019 (ред. № 1048/2025)	ПДВ – реєстрація ПН / РК	Автоматична перевірка ознак ризикованості за кожної ПН	Надмірна кількість блокувань добросовісних платників; непрозорість критеріїв ризику	Середня – поліпшується з 2025 р. (блокувань удвічі менше)
СЕА ПДВ	ПКУ ст. 200-1; наказ МФУ	ПДВ – управління реєстраційним лімітом	Автоматичне ведення аналітичних рахунків; ліміт реєстрації ПН	Складність управління лімітом для МСП; технічні збої; затримки в поповненні	Висока – кардинально знизила фіктивний ПДВ-кредит
СЕАРП і система акцизних накладних	ПКУ ст. 231; наказ МФУ	Акцизний контроль – пальне, алкоголь, тютюн	Реальний часовий облік реалізації через акцизні накладні	Технічні збої; ризик маніпуляцій з QR-кодами на марках	Висока – суттєве зростання легального обороту пального
Електронний кабінет платника	ПКУ ст. 42-1; наказ ДПСУ	Усі типи взаємодії платника з ДПСУ	Вебплатформа; КЕП; автентифікація; подання звітності	Технічні збої в «пік» звітності; нерівний доступ у прифронтових регіонах	Висока – 85 %+ платників користуються
CRS / CbC – автоматичний обмін	ПКУ ст. 39-3, 39-4; стандарти ОЕСР	Міжнародне оподаткування; ТЦУ	Автоматичне отримання фінінформації від 100 + країн з 09.2024	Дефіцит кваліфікованих аналітиків ДПСУ для обробки масивів даних	Потенційно досить висока – на початку впровадження
Аналітичний модуль ризик-менеджменту (СУР)	Постанова КМУ № 854/2024	Відбір платників до перевірок; комплаєнс-профілі	Автоматизований аналіз декларацій + бізнес-логіка	Незрілість моделей; кадровий дефіцит аналітиків; фрагментованість ІС	Розвивається – пілотний проєкт 2024–2026 рр.

Джерело: створено авторами на основі [9; 25; 134; 190; 205; 225].

Електронний контроль є найбільш динамічно розвиненим напрямом модернізації фіскальної системи України, що забезпечує охоплення 100 % електронних транзакцій у сфері ПДВ та акцизу. Результати впровадження СЕА ПДВ і СЕАРП свідчать про принципову ефективність ex-ante превентивного підходу. Водночас СМКОР, попри позитивну динаміку, залишається джерелом значного адміністративного тиску через надмірне блокування добросовісних платників. Запуск міжнародного автоматичного обміну є стратегічним проривом, що потребує кадрового підкріплення.

4.5. Податковий моніторинг

Податковий моніторинг є найбільш інноваційним видом фіскального контролю, що ґрунтується на принципі взаємодії та відкритості між платником і контролюючим органом у режимі реального часу, замінюючи ретроспективні перевірки проактивним діалогом. У системі ПКУ цей вид контролю реалізується через кілька механізмів: моніторинг дотримання законодавства в частині трансфертного ціноутворення (стаття 39-3 ПКУ «Спеціальна форма контролю», введена Законом України від 20.03.2023 № 2970-IX); моніторинг відповідності ПДВ (СМКОР у широкому значенні); а також інструмент «попередніх цінових угод» (ст. 39.6 ПКУ), що є класичним елементом режиму податкового моніторингу для ТЦУ-операцій [9].

Концептуальна основа податкового моніторингу в науковій літературі пов’язується з переходом від каральної до кооперативної моделі відносин між платником і фіскальним органом, що отримала назву «Enhanced Relationship» або «Cooperative Compliance» в документах ОЕСР. Б. Торлер вказує на пряму залежність між рівнем «податкової моралі» (tax morale) та ефективністю добровільного дотримання: в умовах, коли платники довіряють фіскальному органу й відчувають справедливість системи, добровільна відповідність суттєво зростає. В Україні податковий моніторинг перебуває в стані інституційного зародження, проте НСД до 2030 року прямо передбачає розвиток кооперативних відносин між ДПС України та платниками як стратегічний пріоритет [31; 335; 337; 362].

Стаття 39-3 ПКУ, введена Законом України від 20.03.2023 № 2970-IX, запровадила спеціальну форму контролю у сфері ТЦУ – аналог «податкового моніторингу» для великих платників, що здійснюють контрольовані операції. Відповідно до цієї статті камеральні перевірки з питань ТЦУ проводяться з урахуванням спеціальних вимог; великі платники можуть бути залучені до процедури «спеціального контролю», яка передбачає розширений інформаційний обмін з ДПС України та можливість отримання попередніх висновків щодо відповідності ТЦУ-операцій принципу «витягнутої руки». Ця норма є першим кроком до запровадження повноцінного режиму кооперативного комплаєнсу на кшталт схем, що діють у Нідерландах, Австрії та Австралії [9; 335; 337].

Попередня цінова угода (Advance Pricing Agreement, APA) визначена статтею 39.6 ПКУ як «договір між платником та центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, щодо цін (методів визначення цін) та умов операцій між платником та пов'язаними особами-нерезидентами на строк до 5 років». APA є превентивним інструментом ТЦУ-моніторингу: замість ретроспективного спору про правильність ціноутворення платник і ДПС України погоджують методологію розрахунку наперед. В Україні практика APA є обмеженою – кількість укладених угод залишається незначною, що пов'язано з труднощами адміністративних процедур та обмеженим досвідом ДПС України у сфері ТЦУ [9].

Узагальнений аналітичний приклад 4. Транснаціональна корпорація (ТНК) – нерезидент, що здійснює діяльність в Україні через дочірнє підприємство, – щорічно здійснює контрольовані операції (закупівля сировини в пов'язаних осіб) на суму, що перевищує 150 млн грн. У режимі, що діяв до введення ст. 39-3 ПКУ, ДПС України проводила ТЦУ-перевірку post factum за попередній звітний рік і донараховувала значні суми ПНП. Із запровадженням спеціальної форми контролю ТНК може або 1) укласти APA (ст. 39.6 ПКУ), погодивши методологію ТЦУ на 5 років, що усуває ризик донарахувань, або 2) брати участь у режимі розширеного обміну інформацією, надаючи ДПС України онлайн-доступ до певних фінансових систем в обмін на відмову від повного документального

аудиту ТЦУ. Цей приклад ілюструє зміну парадигми: від ретроспективного карального контролю до превентивного колаборативного моніторингу.

Аналіз таблиці 4.4 виявляє фундаментальний розрив між задекларованими цілями розвитку кооперативного комплаєнсу та реальним станом відповідних інструментів в Україні. Спеціальна форма контролю ТЦУ (ст. 39-3 ПКУ) є нормативно закріпленою, але перебуває на початковому етапі операціоналізації через кадровий дефіцит у сфері ТЦУ в апараті ДПС України. Практика АРА (ст. 39.6 ПКУ) майже не застосовується через складну адміністративну процедуру та відсутність реального стимулювання, тоді як у Нідерландах і Австрії АРА є масовим і добре відпрацьованим інструментом. Кооперативний комплаєнс у повному розумінні – обмін реальними обліковими даними в обмін на зменшення частоти перевірок – в Україні є лише концептуальним орієнтиром НСД до 2030, не маючи відповідного правового й технологічного підґрунтя. Водночас запуск CRS-обміну у вересні 2024 р. є стратегічним кроком, що закладає основи майбутнього моніторингу міжнародних структур. Вирішальною умовою реалізації потенціалу податкового моніторингу залишається відновлення довіри між платниками та ДПС України, що неможливо без радикального скорочення некоректних блокувань ПН і корупційних ризиків під час перевірок.

Податковий моніторинг є найбільш перспективним, але й найменш розвиненим видом фіскального контролю в Україні. Нормативні кроки 2023–2024 рр. (ст. 39-3 ПКУ, постанова КМУ № 854/2024, запуск CRS) заклали законодавче підґрунтя для переходу до кооперативної моделі. Практична реалізація потенціалу цих інструментів стримується кадровими та технологічними обмеженнями ДПС України, відсутністю культури довіри й реальним досвідом застосування АРА. Пріоритетами розвитку є: спрощення процедур АРА, кадрова розбудова ТЦУ-підрозділів, законодавче закріплення режиму кооперативного комплаєнсу для ВПП.

Таблиця 4.4 – Інструменти та перспективи розвитку податкового моніторингу в Україні

Вид моніторингу	Правова основа	Цільова група	Зміст і механізм	Проблеми / Ризики	Оцінка ефективності
Спеціальна форма контролю ТЦУ	ПКУ ст. 39-3 (Закон № 2970-IX/2023)	ВПП із контрольова-ними ТЦУ – операціями	Розширений обмін ТЦУ-документацією; аналітичне оцінювання ДПСУ in advance	Брак досвіду ДПСУ; дефіцит ТЦУ-фахівців; ризик суб'єктивних оцінок	Потенційно висока; на початку впровадження
Попередня цінова угода (APA)	ПКУ ст. 39.6	ВПП, ТНК – контрольовані операції	Погодження методології ТЦУ на 5 р.; усунення ретроспективних спорів	Складна бюрократична процедура; практично не застосовується; надмірна тривалість	Низька через нерозвиненість практики
Кооперативний комплаєнс (НСД до 2030)	НСД до 2030 р.; Постанова КМУ № 854/2024	ВПП з «чистою» податковою репутацією	Угода про добровільне дотримання в обмін на зниження частоти перевірок	Відсутність чіткого законодавчого закріплення; брак довіри між бізнесом і ДПСУ	У стадії концептуальної розробки
СМКОР як мікромоніторинг ПДВ	Постанова КМУ № 1165/2019	Усі платники ПДВ	Щотранзакційний ex-ante контроль ПН	Надмірне блокування; неналежний зворотний зв'язок від ДПСУ	Середня – проблеми у взаємодії з платниками
CRS / CbC – міжнародний моніторинг	ПКУ ст. 39-3, 39-4; CRS standard	ВПП з іноземними структурами	Автоматичний щорічний обмін фінінформацією	Дефіцит аналітиків; часові лаги у використанні отриманих даних	Потенційно досить висока; досі низька на практиці

Джерело: створено авторами на основі [9; 31; 335; 337].

Зіставлення п’яти форм і видів податкового контролю, розглянутих у цій темі, дає змогу зробити такі узагальнення. Найбільш ефективними в плані масового охоплення та попередження порушень є інструменти електронного контролю – СЕА ПДВ і СЕАРП, які кардинально знизили обсяги тіньових операцій у сфері ПДВ та акцизу. Найбільш проблематичними з погляду корупційних ризиків і балансу інтересів є позапланові документальні перевірки, де широкий дискреційний розсуд ДПС України під час вибору підстав загрожує правовій визначеності й рівному застосуванню законодавства. Найбільш перспективними, хоча й найменш операціоналізованими, є інструменти податкового моніторингу та кооперативного комплаєнсу, що відповідають стандартам ОЕСР і задекларовані в НСД до 2030 як стратегічний пріоритет. Ключовим системним вектором удосконалення є послідовний перехід від ex-post документального контролю до ex ante аналітичного та кооперативного управління відповідністю, що потребує одночасної модернізації технологічної бази ДПС України, кадрового потенціалу аналітичних підрозділів і нормативного усунення дискреційних ризиків позапланових перевірок. Нарешті, успішна реформа будь-якого виду контролю неможлива без відновлення взаємної довіри між платниками та ДПС України, і саме ця довіра, виміром якої є рівень добровільного дотримання, є кінцевою метою інституційного реформування системи фіскального контролю в Україні.

Тестові завдання

1. Основною процесуальною особливістю ініціювання камеральної перевірки, згідно зі ст. 76 ПКУ, є:

а) обов’язкове видання наказу керівника ДПС України;

б) попереднє повідомлення платника за 10 днів;

в) проводиться без будь-якого спеціального рішення керівника або направлення;

г) вимагає письмової згоди платника податків.

2. Упродовж якого строку (за загальним правилом) проводиться камеральна перевірка податкової декларації:

а) 10 робочих днів;

б) 15 календарних днів;

в) 30 календарних днів від останнього дня граничного строку подання;

г) 1 095 днів без обмежень.

3. Що НЕ входить до предмета камеральної перевірки відповідно до ПКУ:

а) арифметична правильність показників;

б) логічна узгодженість даних декларації;

в) огляд складських приміщень і наявності товарів;

г) дотримання строків подання звітності.

4. За скільки днів платник має бути повідомлений про проведення планової документальної перевірки:

а) за 3 робочих дні;

б) не пізніше ніж за 10 календарних днів;

в) за 30 календарних днів;

г) повідомлення не є обов’язковим.

5. Яка тривалість планової документальної перевірки встановлена для великих платників податків:

а) 10 робочих днів;

б) 20 робочих днів;

в) 30 робочих днів;

г) 60 календарних днів.

6. Яка ключова ознака відрізняє фактичну перевірку від документальної:

а) проводиться виключно в приміщенні податкового органу;

б) здійснюється без попередження платника за місцем провадження діяльності;

в) вимагає обов’язкової присутності головного бухгалтера;

г) проводиться лише один раз на 3 роки.

7. Питання дотримання законодавства про оформлення трудових відносин («тіньова» зайнятість) є предметом:

а) камеральної перевірки;

б) попередньої цінової угоди (АРА);

в) фактичної перевірки;

г) тільки електронного контролю через СМКОР.

8. Який інструмент електронного контролю забезпечує автоматичну зупинку реєстрації ризикових податкових накладних:

а) Електронний кабінет платника;

б) СМКОР (Система моніторингу критеріїв оцінки ризиків);

в) Система CRS / CbC;

г) СЕАРП (Система адміністрування реалізації пального).

9. Попередня цінова угода (АРА) у контексті податкового моніторингу – це:

а) штрафна санкція за порушення правил ТЦУ;

б) договір між платником та ДПС України щодо погодження методології ціноутворення на строк до 5 років;

в) звіт про всі фінансові операції за кордоном;

г) автоматичне блокування експортних операцій.

10. Відповідно до пункту 76.2 ПКУ, якщо за результатами камеральної перевірки порушень НЕ виявлено, то:

а) складається довідка про відсутність порушень;

б) складається акт перевірки з нульовими показниками;

в) жодний документ не складається;

г) платнику надсилається подяка через Електронний кабінет.

ТЕМА 5
МЕТОДОЛОГІЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК

5.1. Підготовчий етап податкової перевірки.
5.2. Методичні прийоми та інструменти контролю.
5.3. Аналіз первинних документів і регістрів обліку.
5.4. Використання аналітичних процедур.
5.5. Оформлення результатів податкової перевірки.

5.1. Підготовчий етап податкової перевірки

Підготовчий етап податкової перевірки формує інформаційну, процедурну та доказову основу всього подальшого контрольно-перевірочного процесу, оскільки саме на цій стадії контролюючий орган визначає предмет перевірки, коло ризикових операцій, перелік джерел інформації та межі перевірочних дій. У системі українського податкового контролю цей етап не є допоміжним, а існує самостійною методичною стадією, від якості якої безпосередньо залежить імовірність виявлення порушення, обґрунтованість майбутніх висновків акта перевірки та стійкість податкового повідомлення-рішення під час адміністративного чи судового оскарження.

Правову основу підготовчого етапу становлять передусім статті 20, 61, 71–78 Податкового кодексу України, які закріплюють повноваження контролюючих органів, засади податкового контролю, інформаційно-аналітичне забезпечення, а також підстави та порядок призначення різних видів перевірок [7; 10; 11]. Відповідно до пунктів 72–74 ПКУ контролюючі органи використовують податкову інформацію, отриману від платників, державних органів, банків, реєстрів, інформаційних систем і міжнародного обміну, для аналітичного супроводу перевірочної роботи. Така законодавча конструкція означає, що податкова перевірка фактично починається ще до видання наказу про її проведення – на стадії накопичення та інтерпретації інформації про платника [33; 149].

Ключовим організаційним механізмом підготовчого етапу в Україні є ризик-орієнтований відбір платників до плану-графіка документальних планових перевірок. Відповідно до статті 77 ПКУ до плану-графіка вносяться лише ті платники, які мають ризики несплати податків і зборів, а періодичність перевірки залежить від ступеня ризику – високого, середнього або незначного [11; 210]. Зміст цього підходу полягає у відмові від суцільного контролю на користь концентрації ресурсів на суб'єктах, у яких статистично вища ймовірність порушення, що відповідає рекомендаціям ОЕСР щодо управління податковими ризиками [67; 71; 78].

У практичній діяльності ДПС України для підготовчого етапу використовуються автоматизовані інформаційні масиви, зокрема дані ЄРПН, інформація з податкової звітності, банківські дані, результати попередніх перевірок, матеріали зустрічних звірок і відомості з державних реєстрів [224; 247; 263]. Методика проведення перевірки загальних положень податкового та іншого законодавства, затверджена наказом ДПС України від 09.06.2023 № 444, істотно посилила формалізацію доперевірочного контролю, закріпивши алгоритм збору, систематизації та оцінювання даних про платника до виходу на перевірку. Це є важливим кроком до стандартизації підготовчих процедур і мінімізації надмірного інспекторського розсуду [33; 149].

Наведена характеристика свідчить, що підготовчий етап є не лише процедурним вступом до перевірки, а окремою аналітичною фазою податкового аудиту, де формується первинна гіпотеза про можливе порушення [208; 224; 263]. Його сильним боком у сучасній моделі ДПС України є використання ризик-орієнтованого відбору та електронних баз даних, що дає змогу зменшувати частку формальних перевірок без фіскального результату [71; 78; 210]. Водночас проблема полягає в тому, що ризик-профілі не завжди враховують специфіку бізнес-моделі окремого платника, а значна частина індикаторів ґрунтується на непрямих ознаках, які потребують подальшої перевірки документами [191; 263].

Таблиця 5.1 – Аналітична характеристика підготовчого етапу податкової перевірки

Стадія / метод	Правова основа	Практична реалізація в ДПСУ	Проблеми / ризики	Оцінка ефективності
Відбір платника до плану-графіка	Ст. 77 ПКУ	Аналіз ризикових показників, галузевих відхилень, динаміки звітності	Формалізація критеріїв не охоплює всі латентні схеми, можливий вплив суб'єктивного чинника	Висока за наявності якісних даних
Збір загальної інформації про платника	Ст. 72–74 ПКУ	Використання реєстрів, податкової звітності, банківської та митної інформації	Фрагментарність даних, затримки інформаційного обміну	Середня – висока
Попередній аналіз операцій і контрагентів	Наказ ДПСУ № 444	Виявлення розривів у ланцюгах постачання, аномальних показників ПДВ, ознак фіктивності контрагентів	Ризик хибнопозитивних спрацювань без подальшого документального підтвердження	Висока
Формування програми перевірки	Внутрішні методичні підходи ДПСУ	Визначення питань, джерел доказів, переліку документів для витребування	Ризик шаблонності програми та неповного охоплення реальних ризиків	Середня

Джерело: створено авторами на основі [11; 33; 149; 210; 247].

Кейс 1. У публічних роз'ясненнях ДПС України та профільних аналітичних матеріалах описувались ситуації, коли під час доперевірочного контролю в платника виявлялися систематичні розбіжності між податковими деклараціями з ПДВ та даними ЄРПН, а також контрагенти з ознаками ризиковості – відсутністю персоналу, основних засобів і коротким строком існування. У таких випадках саме підготовчий етап ставав підставою для формування програми документальної позапланової перевірки за критерієм сумнівності податкового кредиту. Аналітично цей кейс показує, що правильно організована попередня робота дає змогу зменшити обсяг випадкових перевірочних дій і сконцентрувати ресурси на тих операціях, де ризик донарахування є найвищим.

Підготовчий етап у системі податкових перевірок України виконує функцію методичного проєктування всієї перевірки та має вирішальне значення для її доказової якості. Сучасна модель ДПС України дедалі більше спирається на інформаційно-аналітичне забезпечення та ризик-орієнтований підхід, що узгоджується з міжнародними рекомендаціями, але практична ефективність цього етапу все ще залежить від повноти інформаційних джерел і професійного рівня інспектора. Основними проблемами залишаються нормативна жорсткість планування, фрагментарність даних і ризик перетворення аналітичних сигналів на передчасні висновки без належного доказового підтвердження [142; 191; 210].

5.2. Методичні прийоми та інструменти контролю

Методичні прийоми та інструменти контролю утворюють операційне ядро податкової перевірки, оскільки саме через них контролюючий орган досліджує фактичні обставини діяльності платника та формує доказову базу порушення. У податковій практиці України вони охоплюють документальні, аналітичні, розрахункові та цифрові методи, що застосовуються як ізольовано, так і в поєднанні залежно від характеру податку, виду перевірки та специфіки ризикової операції [33].

Нормативно ці прийоми базуються на статтях 75–86 ПКУ, а також на підзаконних актах ДПСУ й Мінфіну, які деталізують порядок оформлення результатів, витребування документів, здійснення зустрічних звірок і використання інформаційних ресурсів. Стаття 75 ПКУ визначає види податкових перевірок, а статті 73, 78, 80 та 85 конкретизують інструменти отримання та перевірки інформації, що застосовуються під час контролю. Це означає, що методика перевірки в Україні має чітку правову рамку, хоча конкретна комбінація методів часто залежить від внутрішніх організаційних рішень ДПС України [7; 11; 35].

До базових документальних прийомів належать формальна, арифметична, нормативно-правова й логічна перевірки документів. Формальна перевірка спрямована на оцінювання наявності обов'язкових реквізитів первинного документа, його підписів, дат, відповідності формі та вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Арифметична перевірка зосереджена на правильності підрахунків, підсумків і перенесення показників між первинними документами, регістрами й деклараціями. Нормативно-правова перевірка дає змогу співвіднести зміст операції з вимогами податкового, бухгалтерського, цивільного й трудового законодавства, тоді як логічна перевірка встановлює внутрішню економічну узгодженість господарської операції [193].

Особливе значення в методології ДПС України має зустрічна звірка, передбачена статтею 73 ПКУ, яка використовується для зіставлення даних перевірюваного платника з інформацією його контрагентів. Цей інструмент особливо ефективний для перевірки реальності операцій, підтвердження факту постачання товарів чи послуг, а також для виявлення розривів у документообігу. Проте його доказова сила залежить від повноти відповіді контрагента, якості зібраної інформації та правильності її інтерпретації, а це створює ризик слабкої доказової позиції ДПС України в разі судового спору [142; 256].

Поряд із традиційними документальними прийомами дедалі більшого значення набувають аналітичні та цифрові інструменти. Практика ДПС України останніх років демонструє активне

використання перехресного аналізу податкових накладних у ЄРПН, аналізу банківських виписок, непрямих методів визначення податкової бази, а також елементів електронного аудиту. У стратегічному вимірі це відповідає рекомендаціям ОЕСР щодо переходу від суто документальної до data-driven моделі контролю, де основні сигнали про порушення формуються через аналітичні алгоритми, а не лише під час фізичного дослідження паперових документів [71; 78].

Порівняльний аналіз показує, що традиційні методи контролю зберігають значення, але вже не можуть самостійно забезпечити достатню результативність у боротьбі зі складними схемами мінімізації оподаткування. Найвищу ефективність демонструють цифрові інструменти, особливо аналіз ЄРПН та SAF-T UA, оскільки вони дають змогу працювати з великими масивами даних і встановлювати приховані зв'язки між суб'єктами та транзакціями. Водночас їхнє застосування потребує належної ІТ-інфраструктури, високої кваліфікації інспекторів і точного нормативного врегулювання процедур використання цифрових доказів [71; 140; 260].

Кейс 2. У публікаціях ДПС України зафіксовано ситуації, коли поєднання аналізу ЄРПН і банківських виписок давало змогу виявити транзитний характер постачальника, який формально видавав податкові накладні, але не мав ресурсів для реального постачання товару. У таких справах ключовим стало не лише встановлення розриву в ланцюгу ПДВ, а й документальне підтвердження відсутності реального руху активів, що посилювало позицію ДПС України в суді. Цей приклад доводить, що методика податкової перевірки є найбільш результативною тоді, коли аналітичний сигнал підтверджується комплексом документальних доказів.

Методичні прийоми податкового контролю в Україні мають змішану природу. Вони поєднують традиційний документальний аудит із сучасними інструментами аналітики та цифрової верифікації. Найбільш ефективною є комбінована модель, за якої формальний аналіз документів, зустрічні звірки, перехресна перевірка ЄРПН і непрямі методи взаємно підсилюють один одного. Слабким місцем залишається різний рівень методичної підготовки інспекторів, а також ризик надмірного покладання на індикатори без належного доказового наповнення, що підвищує ймовірність скасування висновків перевірки в судовому порядку [33].

Таблиця 5.2 – Порівняльна характеристика методичних прийомів і інструментів податкового контролю

Метод / інструмент	Правова основа	Основне призначення	Проблеми / ризики	Оцінка ефективності
Формальна перевірка документів	Закон про бухоблік, ст. 85 ПКУ	Виявлення дефектів реквізитів і форми документів	Не виявляє економічно фіктивні, але формально правильні операції	Середня
Арифметичний контроль	Ст. 85 ПКУ	Перевірка правильності розрахунків, підсумків, перенесення показників	Обмежена здатність виявляти складні схеми ухилення	Середня
Зустрічна звірка	Ст. 73 ПКУ	Підтвердження операцій через дані контрагентів	Неповні відповіді, затягування, маніпуляції з боку контрагентів	Висока
Аналіз ЄРПН	Ст. 72–74 ПКУ	Виявлення розривів у ланцюгах ПДВ, сумнівного податкового кредиту	Технічні похибки, потреба в подальшому документальному підтвердженні	Досить висока
Непрямі методи визначення бази	Ст. 54 ПКУ	Оцінювання зобов’язань за відсутності або недостовірності документів	Високий ризик оскарження через припущення й модельний характер розрахунків	Середня
Е-аудит / SAF-T UA	Ст. 85.2 ПКУ, підзаконні акти	Автоматизований аналіз структурованих даних обліку	Технічна складність, обмежене охоплення платників на старті	Досить висока, перспективна

Джерело: створено авторами на основі [11; 97; 99; 148; 186; 208].

5.3. Аналіз первинних документів і регістрів обліку

У системі податкової перевірки аналіз первинних документів і регістрів обліку є центральною методичною дією, адже саме через нього встановлюється реальність господарських операцій, правомірність формування витрат, податкового кредиту та інших показників звітності. Відповідно до статті 44 ПКУ платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків. Це означає, що будь-яке податкове зобов'язання або його заниження має бути перевірене насамперед через документально-облікову систему підприємства [11; 99; 193].

Первинний документ у податковому аудиті виконує не лише облікову, а й доказову функцію. Його значення полягає в тому, що він повинен не просто формально існувати, а підтверджувати фактичне здійснення господарської операції, її зміст, обсяг, сторони та економічний сенс. Саме тому в українській податковій і судовій практиці центральним критерієм оцінювання документа є не тільки наявність реквізитів, а й реальність відповідної господарської операції, що дедалі частіше стає предметом судового спору між платником і ДПС України [99; 142; 181; 302].

Методика аналізу первинних документів під час перевірки охоплює кілька взаємопов'язаних процедур.

По-перше, інспектор перевіряє наявність і належність документів (договорів, рахунків, накладних, актів виконаних робіт, платіжних доручень, касових документів, товарно-транспортних накладних, інвентаризаційних відомостей) [99; 182].

По-друге, здійснюється зіставлення цих документів між собою та з даними податкової й фінансової звітності [99; 182].

По-третє, проводиться оцінювання документального масиву на предмет логічної, хронологічної та економічної узгодженості, тобто наявності внутрішніх суперечностей, неможливих дат, розривів у русі товару чи коштів [99; 182].

Регістри бухгалтерського обліку, а саме журнали, відомості, оборотно-сальдові відомості, Головна книга, аналітичні картки рахунків, є інструментом перевірки повноти та системності відображення господарських операцій. На відміну від первинних документів регістри дають змогу побачити не окремий факт, а його місце в загальній системі обліку, зв'язок з іншими операціями та вплив на фінансовий результат і податкову базу. Саме через аналіз регістрів встановлюються розриви між синтетичним і аналітичним обліком, а також невідповідності між бухгалтерськими записами та даними декларацій [99; 182].

У практиці ДПС України особливо поширеними є кілька схем спотворення облікової інформації [142; 184; 185].

Перша – використання фіктивного постачальника для формування податкового кредиту або витрат за документами без реального постачання.

Друга – завищення витрат через внесення до собівартості послуг, не пов'язаних із господарською діяльністю або не підтверджених фактичним результатом.

Третя – маніпуляції із залишками товарно-матеріальних цінностей і датами відображення операцій у регістрах з метою зміщення податкового результату між звітними періодами.

Аналіз таблиці 5.3. показує, що найважчим для доказування є порушення, у яких формальна документація виглядає належною, однак не відображає реального економічного змісту операції. Саме тому аналіз первинних документів без перевірки регістрів, руху активів і взаємозв'язків із контрагентами вже не відповідає сучасним потребам податкового контролю. Водночас регістри обліку мають високу аналітичну цінність, оскільки дають змогу простежити системність порушення, а не лише окремий епізод. Проблема полягає в тому, що різні інформаційні системи платників формують регістри в неоднакових форматах, а це ускладнює стандартизацію роботи інспекторів. Додатковий ризик становить вибіркове оцінювання документів, коли перевіряльник концентрується лише на ознаках, що підтверджують попередню гіпотезу, і недостатньо враховує виправдувальні обставини.

Таблиця 5.3 – Типові порушення під час аналізу первинних документів і регістрів обліку

Вид порушення	Об’єкт аналізу	Метод виявлення	Проблеми / ризики	Оцінка ефективності
Формально правильні, але нереальні операції	Договори, накладні, акти, ПН	Зустрічна звірка, аналіз ЄРПН, перевірка ресурсів контрагента	Складність доведення відсутності реального змісту операції	Висока за комплексного підходу
Завищення витрат	Акти послуг, кошториси, регістри витрат	Оцінювання ділової мети, зв’язку з господарською діяльністю, порівняння з результатами	Високий рівень суб’єктивності в трактуванні економічної доцільності	Середня
Маніпуляції із залишками ТМЦ	Складські картки, інвентаризаційні відомості, рахунки запасів	Зіставлення руху запасів, контрольна інвентаризація, аналіз оборотності	Потреба у виїзній перевірці та фактичному контролі	Висока
Подвійне відображення або приховування операцій	Регістри аналітичного та синтетичного обліку	Зіставлення облікових баз, Головної книги, SAF-T UA	Технічна складність, обмежений доступ до цифрових даних	Середня – висока

Джерело: створено авторами на основі [99; 142; 148; 184; 185; 186; 193].

Кейс 3. У практиці податкових спорів поширені ситуації, коли підприємство надає повний комплект договорів, актів і платіжних документів щодо консультаційних чи маркетингових послуг, але ДПС України ставить під сумнів реальність результату таких послуг через відсутність підтверджуваних матеріалів, звітів або економічного ефекту. Якщо до цього додаються ознаки ризиковості контрагента, суди часто визнають, що формальний пакет документів сам собою не підтверджує реальність витрат. Аналітично цей кейс засвідчує, що в українській практиці документ має доказове значення лише в сукупності з фактичним змістом операції та її місцем у господарській діяльності платника.

Аналіз первинних документів і регістрів обліку залишається центральною ланкою методології податкових перевірок в Україні, але зміст цього аналізу вже виходить далеко за межі перевірки формальних реквізитів. Основним критерієм якості податкового аудиту є здатність інспектора довести реальний зміст або фіктивність операції на підставі сукупності документів, регістрів, аналітики та зовнішніх джерел. Найслабшою стороною цього етапу є ризик надмірного формалізму або, навпаки, надмірної дискреції в трактуванні «реальності операції», що безпосередньо впливає на перспективи подальшого оскарження.

5.4. Використання аналітичних процедур

Аналітичні процедури в податковій перевірці виконують функцію виявлення нетипових співвідношень, аномалій, структурних відхилень та інших сигналів, які можуть свідчити про порушення податкового законодавства. У системі ДПС України вони використовуються як на стадії підготовки до перевірки, так і під час безпосереднього виконання контрольних дій, коли потрібно оцінити правдоподібність показників звітності та визначити ділянки підвищеного ризику. Отже, аналітичні процедури існують містком між інформаційно-аналітичним забезпеченням і документальним дослідженням конкретних операцій [247; 263].

Нормативною підставою для їхнього застосування є насамперед статті 71–74 ПКУ, які закріплюють інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів і порядок використання податкової інформації [11]. На практиці це означає право ДПС України узагальнювати, зіставляти й аналізувати дані декларацій, фінансової звітності, реєстрів податкових накладних, банківської інформації, митних відомостей і відомостей з інших державних інформаційних ресурсів. Важливо, що аналітична процедура сама собою не є достатнім доказом порушення, але вона є методичною підставою для формування перевірочної гіпотези та вибору напряму документального дослідження [247; 263].

До найпоширеніших аналітичних процедур належать горизонтальний, вертикальний і коефіцієнтний аналіз. Горизонтальний аналіз дає змогу виявити різкі зміни в динаміці виручки, витрат, податкового кредиту чи податкового навантаження між звітними періодами. Вертикальний аналіз показує зміну структури доходів і витрат, наприклад аномальне зростання частки послуг сторонніх організацій або інших операційних витрат. Коефіцієнтний аналіз у практиці ДПС України використовується для оцінювання рентабельності, оборотності, податкового навантаження та інших співвідношень, порівняння яких із галузевими орієнтирами допомагає виділити платників із нетиповим профілем.

Особливо важливими для України є аналітичні процедури щодо ПДВ, зокрема аналіз ланцюгів постачання через ЄРПН і виявлення «розривів» між податковими накладними та реальним рухом товару або податкових зобов’язань [149]. Саме ПДВ є податком, у якому аналітичні інструменти ДПС України демонструють найбільшу ефективність, адже автоматизоване зіставлення даних дає змогу швидко виявляти ризикові схеми із фіктивними чи транзитними контрагентами. У цьому аспекті українська практика поступово зближується з моделями ОЕСР, де контроль дедалі більше зміщується до автоматизованого аналізу транзакційних даних [71; 78].

Таблиця 5.4 – Порівняльна характеристика аналітичних процедур у податкових перевірках

Аналітична процедура	Інформаційна база	Практичне призначення	Проблеми / Ризики	Оцінка ефективності
Горизонтальний аналіз	Декларації, фінансова звітність	Виявлення аномальної динаміки показників	Хибні сигнали через сезонність або зміну бізнес-моделі	Середня
Вертикальний аналіз	Фінансова звітність, регістри витрат	Виявлення нетипової структури витрат чи доходів	Залежність від коректного галузевого еталона	Середня – висока
Коефіцієнтний аналіз	Декларації, звітність, статистика	Оцінювання податкового навантаження, рентабельності, оборотності	Ризик надмірного спрощення складних бізнес-процесів	Висока
Аналіз ланцюгів ПДВ	ЄРПН, податкова звітність	Виявлення розривів, фіктивних постачальників, транзитних схем	Потреба в подальшому підтвердженні реального руху товару	Досить висока
Аналіз банківських потоків	Банківські виписки, запити	Виявлення транзитних і безтоварних розрахунків	Великий обсяг даних, складність обробки	Висока
Галузеве порівняння	Статистика, вибірка аналогічних платників	Виявлення системних відхилень від ринку	Похибка вибору аналогів і галузевих орієнтирів	Середня

Джерело: створено авторами на основі [71; 78; 149; 184; 185; 191; 224; 247; 263].

Аналіз матеріалів таблиці 5.4 дає підстави стверджувати, що аналітичні процедури є найбільш результативними тоді, коли вони працюють як система взаємопов'язаних індикаторів, а не як окремі розрізнені сигнали.

Наприклад, занижене податкове навантаження саме собою ще не свідчить про порушення, але в поєднанні з аномальним зростанням витрат на послуги та ризиковими контрагентами воно утворює сильну перевірочну гіпотезу. Найбільш розвиненим напрямом є ПДВ-аналітика, де ДПС України має технічну можливість швидко зіставляти великі масиви транзакцій. Однак ключовий методологічний ризик полягає в тому, що аналітичний індикатор може бути помилково сприйнятий як завершений доказ порушення, хоча насправді він лише сигналізує про потребу в глибшому документальному дослідженні. Ще однією проблемою є недостатня стандартизація галузевих нормативів і порогових значень, що посилює простір для інспекторської дискреції [149; 191; 210].

Кейс 4. У матеріалах щодо ризик-орієнтованого підходу ДПС України описувалися ситуації, коли низький коефіцієнт податкового навантаження в поєднанні з різким зростанням витрат на субпідрядні роботи слугував підставою для детального аналізу будівельних або торговельних підприємств. Подальша перевірка нерідко виявляла, що значна частина таких витрат була документально оформлена через формально наявних контрагентів без належних ресурсів для виконання робіт. Аналітично цей кейс демонструє, що коефіцієнтний аналіз не замінює документальну перевірку, а правильно визначає її фокус і тим самим підвищує результативність контрольної роботи.

Аналітичні процедури є одним із найбільш перспективних напрямів розвитку методології податкових перевірок в Україні, оскільки дають змогу змістити акцент із формального контролю на інтелектуальний аналіз ризику. Найсильнішою ділянкою залишається аналіз ПДВ-операцій через ЄРПН, тоді як коефіцієнтний і галузевий аналіз ще потребують кращої стандартизації та єдиної методики інтерпретації. Основний виклик полягає в тому, щоб аналітична процедура не підміняла доказування, а виконувала свою справжню функцію – обґрунтованого виявлення ризику та спрямування подальших перевірочних дій [149; 191; 210].

5.5. Оформлення результатів податкової перевірки

Оформлення результатів податкової перевірки є завершальною стадією контрольно-перевірочного процесу, на якій усі зібрані докази, аналітичні висновки та встановлені факти набувають форми офіційного процесуального документа. Саме на цій стадії перевірка трансформується з процедури збору інформації в юридично значущий результат, здатний породжувати податкові наслідки для платника: донарахування, штрафні санкції, обов'язок сплатити грошове зобов'язання або, навпаки, відсутність претензій з боку контролюючого органу [32; 35; 183].

Відповідно до статті 86 ПКУ результати документальних і фактичних перевірок оформлюються актом або довідкою залежно від того, чи встановлено порушення податкового, валютного та іншого законодавства. Порядок оформлення результатів документальних перевірок деталізовано наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727, який визначає структуру акта, правила викладення порушень, вимоги до доказової бази та процедури підписання й вручення документа платнику. Це означає, що якість оформлення результатів є не технічним, а безпосередньо правовим елементом методології перевірки [11; 35; 142].

Акт перевірки повинен містити систематизований опис встановлених обставин, посилання на конкретні норми законодавства, які, на думку контролюючого органу, порушено, а також документальні й аналітичні докази таких порушень [35; 183]. Недостатньо вказати лише загальний висновок про нереальність операцій чи заниження податкових зобов'язань – у акті мають бути наведені конкретні первинні документи, регістри, податкові накладні, розрахунки, пояснення посадових осіб та інші матеріали, що підтверджують висновок перевіряльника [35; 142]. Верховний Суд у своїй практиці неодноразово наголошував, що саме належна конкретизація фактичних обставин у акті перевірки є ключовою умовою стійкості ППР у суді [142; 302].

Після вручення акта платник має право подати заперечення та додаткові документи в строки, передбачені ПКУ та Порядком № 727 [35]. Цей етап є важливою процесуальною гарантією, оскільки

дає змогу виправити помилки перевірки ще до ухвалення податкового повідомлення-рішення. На практиці якість розгляду заперечень прямо впливає на довіру до податкового контролю. Формальний розгляд підвищує конфліктність і збільшує кількість спорів, тоді як змістовний аналіз зауважень платника може скоригувати висновки перевірки та запобігти безпідставним донарахуванням [35; 262].

Податкове повідомлення-рішення ухвалюється керівником контролюючого органу на підставі акта перевірки і є індивідуальним правозастосовним актом, що визначає суму грошового зобов'язання або штрафної санкції. Його подальша доля значною мірою залежить від якості попередніх стадій. Якщо в акті не розкрито логіку порушення, недостатньо доказів або допущено процедурні порушення, ППР вразливе для адміністративного чи судового оскарження. Отже, оформлення результатів є не простим завершенням перевірки, а критично важливим фільтром, що відокремлює професійний податковий аудит від формального контролю [35; 142; 262; 302].

Аналіз таблиці 5.5. свідчить, що основний ризик оформлення результатів полягає не у відсутності форми, а в слабкості змісту та доказової логіки акта перевірки. Якщо акт містить лише загальні посилання на ризиковість контрагента, без детального розкриття реального механізму порушення, його доказова сила істотно знижується. Водночас якісно складений акт, у якому порушення показано поетапно – від документа і регістру до норми права та розрахунку донарахування, – суттєво посилює позицію ДПС України під час оскарження.

Процедура заперечень має потенціал бути ефективним механізмом самокорекції податкового контролю, але на практиці часто не реалізує цього повною мірою. У сучасних умовах цифровізації особливого значення набуває інтеграція електронних доказів, аналітичних додатків і даних SAF-T UA в структуру акта перевірки, що може підвищити його доказову якість і зменшити ризик процедурних помилок [97; 148; 186].

Таблиця 5.5 – Порівняльна характеристика оформлення результатів податкової перевірки

Елемент процедури	Правова основа	Зміст процедури	Проблеми / Ризики	Оцінка ефективності
Складання акта або довідки	Ст. 86 ПКУ	Фіксація результатів перевірки, опис фактів і порушень	Формальний опис без достатньої конкретизації доказів	Висока лише за належного обґрунтування
Структурування доказів у акті	Наказ МФУ № 727	Посилання на документи, розрахунки, норми права, пояснення	Ризик шаблонності, неповноти, логічних прогалин	Середня – висока
Подання та розгляд заперечень	ПКУ, Порядок № 727	Процесуальна можливість платника спростувати висновки перевірки	Формальний характер розгляду, ігнорування додаткових доказів	Середня
Ухвалення ППР	Ст. 58, 86 ПКУ	Формалізація податкових наслідків перевірки	Вразливість до скасування в разі помилок акта	Висока за належного оформлення
Адміністративне та судове оскарження	Ст. 56 ПКУ, судова практика	Перевірка правомірності висновків і процедур	Тривалість спору, навантаження на судову систему	Середня як гарантія законності

Джерело: створено авторами на основі [11; 35; 100; 142; 183; 262; 359].

Кейс 5. У податкових спорах нерідко трапляються випадки, коли суд скасовує ППР не через відсутність порушення як такого, а через недостатню конкретизацію висновків в акті перевірки або порушення процедурних вимог до його оформлення. Наприклад, якщо в акті не наведено, які саме первинні документи досліджено, які показники зіставлено та чому контролюючий орган вважає операцію нереальною, суд схиляється до висновку про недоведеність податкового правопорушення. Цей кейс показує, що методологічна якість фінальної стадії перевірки прямо впливає на фіскальний результат не менше, ніж глибина аналітичної роботи на попередніх етапах.

Оформлення результатів податкової перевірки є завершальним, але не другорядним етапом методології податкового аудиту, оскільки саме тут вирішується питання юридичної життєздатності висновків перевірки. Сильним боком української моделі є достатньо деталізоване нормативне регулювання форми акта та процедур заперечення й оскарження. Найслабшим елементом залишається якість фактичного наповнення актів перевірок і неоднакова практика їхньої підготовки в різних підрозділах ДПС України, що створює ризик втрати фіскального результату вже на стадії спору.

Методологія податкових перевірок в Україні побудована як послідовний процес, у якому підготовчий етап, застосування методичних прийомів, аналіз документів, аналітичні процедури та оформлення результатів становлять єдиний безперервний ланцюг контролю. Найсильнішим елементом цієї системи є поєднання нормативно визначених процедур із дедалі ширшим використанням аналітичних і цифрових інструментів, насамперед у сфері контролю ПДВ. Найслабшими компонентами залишаються нерівномірна якість доказового оформлення актів перевірок, недостатня стандартизація аналітичних підходів і залежність ефективності контролю від професійного рівня конкретного інспектора.

Практика ДПС України показує, що найбільшу результативність мають ті перевірки, у яких ризик-орієнтований підхід на стадії підготовки доповнюється комплексним дослідженням документів, регістрів і цифрових слідів господарської операції. Водночас формальне використання аналітичних індикаторів без достатнього

документального підтвердження послаблює податкові донарахування та створює високий ризик їхнього скасування під час оскарження. Подальше вдосконалення методології повинно бути пов'язане з розвитком е-аудиту та SAF-T UA, уніфікацією галузевих бенчмарків, поглибленням доказових стандартів у актах перевірок і системним навчанням працівників ДПС України. Саме така модель здатна забезпечити одночасно фіскальну результативність, процесуальну справедливість і вищу якість податкового адміністрування в українському контексті.

Тестові завдання

1. Який етап податкової перевірки є самостійною методичною стадією, на якій визначається предмет перевірки та коло ризикових операцій:

а) вступний етап;

б) підготовчий етап;

в) етап оформлення результатів;

г) етап апеляційного оскарження.

2. На основі якого підходу, згідно зі статтею 77 ПКУ, здійснюється відбір платників до плану-графіка документальних планових перевірок:

а) випадковий вибір;

б) алфавітний порядок;

в) ризик-орієнтований відбір (за ступенями ризику);

г) суцільний контроль усіх зареєстрованих платників.

3. Який документ ДПС України від 2023 року суттєво посилив формалізацію доперевірочного контролю, закріпивши алгоритм оцінювання даних про платника до виходу на перевірку:

а) наказ № 727;

б) наказ № 444;

в) постанова КМУ № 1165;

г) стаття 86 ПКУ.

4. На оцінювання наявності обов'язкових реквізитів первинного документа та його відповідності вимогам Закону про бухгалтерський облік спрямований такий методичний прийом:

а) арифметична перевірка;

б) логічна перевірка;

в) формальна перевірка;

г) нормативно-правова перевірка.

5. Для зіставлення даних платника з інформацією його контрагентів з метою перевірки реальності операцій використовується інструмент, передбачений статтею 73 ПКУ:

а) горизонтальний аналіз;

б) зустрічна звірка;

в) коефіцієнтний аналіз;

г) електронний аудит.

6. Різкі зміни в динаміці виручки, витрат або податкового кредиту між різними звітними періодами дає змогу виявити така аналітична процедура:

а) вертикальний аналіз;

б) горизонтальний аналіз;

в) аналіз ланцюгів ПДВ;

г) фактична інвентаризація.

7. Згідно з українською податковою та судовою практикою центральним критерієм оцінювання первинного документа є:

а) тільки наявність печатки;

б) колір чорнила на підписі;

в) реальність відповідної господарської операції;

г) загальна сума операції.

8. Яким документом оформлюються результати документальної перевірки, якщо під час її проведення БУЛО встановлено порушення законодавства:

а) довідка;

б) акт;

в) повідомлення про подяку;

г) меморандум про взаєморозуміння.

9. Платник має право подати заперечення до акта перевірки, згідно з чинною редакцією статті 86.7 ПКУ, упродовж:

а) 3 робочих дні;

б) 5 робочих днів;

в) 10 робочих днів;

г) 30 календарних днів.

10. Який цифровий інструмент для автоматизованого аналізу великих масивів даних обліку вважається найбільш перспективним напрямом розвитку методології податкових перевірок:

а) паперові журнали-ордери;

б) Е-аудит (SAF-T UA);

в) телефонне опитування контрагентів;

г) ручний перерахунок декларацій ПДВ.

ТЕМА 6
ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ В СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

6.1. Роль бухгалтерського обліку в податковому контролі.

6.2. Взаємозв'язок фінансової, податкової та управлінської звітності.

6.3. Контроль достовірності облікових даних.

6.4. Облікові ризики та їхня ідентифікація.

6.5. Аналітика облікової інформації для цілей податкового контролю.

6.1. Роль бухгалтерського обліку в податковому контролі

Бухгалтерський облік є первинним і системоутворювальним джерелом інформації для здійснення будь-яких форм фінансового контролю, включно із податковим. У контексті сучасної системи державного управління фінансами облікова інформація виконує не лише управлінську, але й регуляторну функцію – забезпечує основу для перевірки повноти та своєчасності виконання платниками своїх фіскальних зобов'язань.

Відповідно до статті 61 Податкового кодексу України податковий контроль визначається як «система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів». Такі заходи неможливі без доступу до даних, що формуються в системі бухгалтерського обліку платника [8].

Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996) встановлює, що метою бухгалтерського обліку є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий

стан, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства. Серед зовнішніх користувачів такої інформації органи Державної податкової служби України посідають особливе місце, оскільки саме на підставі облікових даних здійснюється перевірка правильності нарахування та сплати податків [14].

Стаття 44.1 ПКУ прямо встановлює, що «для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів». Це положення є ключовим з'єднувальним ланцюгом між системою бухгалтерського обліку й системою оподаткування. Заборона формування податкової звітності без її підтвердження зазначеними документами закріплена в тому самому пункті, підкреслює доказовий статус облікових даних [8].

Право контролюючих органів на отримання первинних документів, регістрів і звітності реалізується через декілька механізмів. Підпункти 20.1.2, 20.1.6, 20.1.14 пункту 20.1 ПКУ визначають повноваження ДПС України: отримувати безоплатно довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, доходи, видатки платників; запитувати та вивчати первинні документи, регістри, фінансову, статистичну та іншу звітність. Ці повноваження є основою для здійснення перевірок і підтверджують, що вся система бухгалтерського обліку потенційно може слугувати джерелом доказової бази в процесі контрольних заходів [258].

Відповідно до статті 62 ПКУ податковий контроль здійснюється за рахунок: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок і звірок. Кожен із зазначених способів безпосередньо спирається на систему бухгалтерського обліку: ідентифікація платника, аналітичне зіставлення даних і документальна перевірка – усі ці процедури виконуються на основі облікової інформації підприємства [8].

Згідно з Порядком подання фінансової звітності (постанова КМУ від 28.02.2000 № 419) фінансова звітність подається до органів статистики, Міністерства фінансів України та ДПС України і є

обов’язковою складовою інформаційного забезпечення контрольних органів. Тобто облікова інформація є не лише правом, але й обов’язком підприємства у відносинах із контролюючими органами [221].

У процесі документальної перевірки інспектори ДПС України аналізують декілька рівнів облікової інформації:

первинні документи → регістри бухгалтерського обліку → фінансова звітність → податкова звітність.

Кожен із цих рівнів несе специфічне функціональне навантаження.

Первинні документи (накладні, акти виконаних робіт, договори, розрахунки) є юридичним підтвердженням факту господарської операції. Відповідно до статті 9 Закону № 996 первинні документи складаються під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Саме первинний документ є вихідною точкою перевірки: без його наявності чи за умови невідповідності реквізитів господарська операція може бути визнана такою, що не відбулась, або безпідставно відображена в обліку [14].

Регістри бухгалтерського обліку (головна книга, журнали-ордери, оборотно-сальдові відомості) систематизують первинні дані та формують інформаційну базу для складання звітності. Перевірка регістрів дає змогу інспекторам відстежити ланцюжок трансформації первинних даних у підсумкові показники, виявити арифметичні розбіжності, нестандартні проведення або маніпуляції із сальдо рахунків.

Фінансова та податкова звітність є підсумковим агрегованим відображенням облікових даних. Зіставлення показників фінансової звітності з даними податкових декларацій виявляє можливі розбіжності в трактуванні доходів, витрат, активів і зобов’язань між бухгалтерською та податковою логікою. OECD підкреслює, що перевірка точності та повноти інформації, яку звітують платники, є основною функцією податкових адміністрацій [340].

Таблиця 6.1 – Рівні облікової інформації та їхня роль у податковому контролі

Рівень облікової інформації	Регуляторна основа	Функція в контролі	Ризики	Аналітична цінність
Первинні документи	Ст. 9 Закону № 996; п. 44.1 ПКУ	Підтвердження факту господарської операції	Фіктивні операції; підробка реквізитів; відсутність обов'язкових реквізитів	Висока: є юридичним доказом у спорах
Регістри бухгалтерського обліку	Ст. 10 Закону № 996; П(С)БО	Систематизація й групування господарських операцій	Маніпуляції з хронологією; коригувальні проведення; нестандартні кореспонденції рахунків	Висока: відображають логіку трансформації даних
Фінансова звітність	НП(С)БО 1; МСФЗ; п. 14 Закону № 996	Агрегований стан активів, зобов'язань, доходів, витрат	Приховування доходів; завищення витрат; маніпуляції з оцінюванням активів	Середня – висока: придатна для фінансового аналізу
Податкова звітність	Розд. IV–X ПКУ	Визначення об'єктів оподаткування та зобов'язань	Розбіжності з фінансовою звітністю; підзвітні та непідзвітні різниці	Критична: безпосередньо визначає фіскальні зобов'язання
Управлінська звітність	Внутрішні регламенти підприємства	Виявлення прихованих операцій, нерозкритих у публічній звітності	Паралельний облік; тіньові операції; відмінність від фінансового обліку	Висока під час отримання: розкриває реальну бізнес-логіку

Джерело: створено авторами на основі [8; 14; 221; 312].

Наведена таблиця 6.1 демонструє ієрархічну природу облікової інформації: чим вищий рівень агрегації, тим меншою є деталізація, але вищою порівнянність із даними звітності інших платників. Первинні документи й регістри є найбільш інформативними для виявлення конкретних порушень, тоді як фінансова та податкова звітність – для оцінювання загального рівня ризику.

Отже, бухгалтерський облік у системі податкового контролю виконує функцію первинного та незамінного джерела доказової бази, правова основа якого закріплена одночасно в Законі № 996 і Податковому кодексі України. Ефективність податкового контролю прямо залежить від якості організації та достовірності ведення обліку платником. Ієрархічна структура облікових даних – від первинних документів до агрегованої звітності – визначає логіку контрольно-перевірочних дій: від конкретного факту до загального підсумку. Ключовим системним ризиком є розрив між реальним станом господарської діяльності та її відображенням у публічних формах звітності, що вимагає комплексного аналізу всіх рівнів облікової інформації. Розширення права ДПС України на доступ до різних категорій облікових документів (п. 20.1 ПКУ) є закономірним відображенням системоутворювальної ролі бухгалтерського обліку у фіскальному контролі.

6.2. Взаємозв’язок фінансової, податкової та управлінської звітності

У системі державного фінансового управління та на рівні підприємства одночасно функціонують три взаємопов’язані, але не тотожні системи звітності: фінансова, податкова та управлінська. Кожна з них формується на базі бухгалтерського обліку, однак слугує різним цілям, підпорядковується різним нормативним вимогам і забезпечує різних користувачів. Для цілей податкового контролю розуміння цих відмінностей є критично важливим.

Фінансова звітність складається, відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) або Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), та охоплює: баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати,

звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал і примітки. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» метою фінансової звітності є надання інформації, що є корисною для прийняття рішень широким колом користувачів [8; 14; 221].

Податкова звітність складається, відповідно до положень ПКУ, та охоплює декларації з податку на прибуток, ПДВ, акцизного податку, плати за землю, ПДФО тощо. Вона визначає зобов'язання платника безпосередньо й підлягає перевірці під час контрольних заходів. Принципова відмінність полягає в тому, що податкова звітність може відрізнятися від фінансової через наявність «різниць» – законодавчо встановлених відмінностей між бухгалтерським і податковим трактуванням окремих операцій (відповідно до розділу III ПКУ).

Управлінська звітність формується внутрішніми регламентами підприємства та не є предметом обов'язкового розкриття перед контролюючими органами. Проте вона містить інформацію про реальні бізнес-процеси, які можуть суттєво відрізнятися від того, що відображається в публічній звітності. Отримання управлінської документації (кошторисів, бюджетів, планів, внутрішніх звітів) під час перевірки є значущим аналітичним кроком.

Відповідно до статті 134 ПКУ об'єктом оподаткування з податку на прибуток підприємств є прибуток, розрахований через коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, передбачені Кодексом. Такі різниці поділяються на постійні та тимчасові; на ті, що збільшують або зменшують фінансовий результат. Чим більшим є перелік різниць і чим суттєвіші їхні абсолютні значення, тим вищим є ризик маніпуляції.

Наявність значних відмінностей між показниками прибутку у фінансовій звітності та задекларованою базою оподаткування є класичним індикатором податкового ризику. Аналіз «book-tax differences» широко застосовується в зарубіжній практиці ризик-орієнтованого аудиту. В умовах українського законодавства цей підхід реалізується через аналіз «різниць» у таблицях додатків до декларації з податку на прибуток (зокрема, додаток РІ) [36].

Особливу увагу в контексті взаємозв'язку звітностей привертають операції з пов'язаними особами та контрольовані операції трансфертного ціноутворення. Згідно із статтею 39 ПКУ під час здійснення контрольованих операцій платники зобов'язані коригувати

показники доходів і витрат до рівня «звичайних цін», тобто принципу «витягнутої руки». Розбіжності між ринковими цінами й цінами, відображеними в первинних документах і звітності, є прямим предметом аналізу під час документальних перевірок.

Системна проблема у взаємодії трьох систем звітності полягає в так званій «інформаційній асиметрії»:

управлінська звітність відображає реальну картину бізнесу;

фінансова – нормативно визначену;

податкова – фіскально оптимізовану.

Ця асиметрія свідомо або несвідомо використовується платниками для мінімізації податкового навантаження. Оскільки управлінська звітність не є обов'язковою до розкриття, контролюючі органи мають обмежений доступ до реального стану бізнес-операцій.

Дослідження академічного середовища підтверджують, що узгодженість даних між управлінським, фінансовим і податковим обліком є ключовим критерієм якості облікового середовища. Розриви в цьому ланцюгу сигналізують або про технічні помилки у веденні обліку, або про цілеспрямовані маніпуляції. OECD наголошує, що оцінювання точності та повноти задекларованих даних є центральним завданням управління ризиками відповідності [312; 340].

Наведена таблиця 6.2 підкреслює, що жодна із систем звітності не є самодостатньою для цілей повноцінного податкового контролю. Лише комплексне зіставлення всіх трьох рівнів дає змогу сформувати цілісну картину фінансово-господарської діяльності підприємства.

Отже, тривимірна система звітності (фінансова – податкова – управлінська) є одночасно потужним аналітичним ресурсом і системним джерелом ризиків для податкового контролю. Різниці між бухгалтерськими та податковими показниками можуть бути як законними результатами застосування норм ПКУ, так і свідченням цілеспрямованих маніпуляцій. Управлінська звітність, залишаючись поза обов'язковим розкриттям, несе в собі значний нерозкритий інформаційний потенціал для виявлення схем ухилення від оподаткування. Системне використання міжзвітнісного аналізу є одним із ключових методологічних завдань розвитку аналітичного потенціалу ДПС України. Впровадження принципів ризик-орієнтованого аудиту та управління комплаєнс-ризиками, передбачене постановою КМУ від 25.07.2024 № 854, відкриває нові можливості для систематичного зіставлення показників різних систем звітності.

Таблиця 6.2 – Порівняльна характеристика систем звітності для цілей податкового контролю

Критерій порівняння	Фінансова звітність	Податкова звітність	Управлінська звітність
Регуляторна основа	Закон № 996, НП(С)БО / МСФЗ	Податковий кодекс України	Внутрішні регламенти підприємства
Основні користувачі	Інвестори, кредитори, ДПСУ, публіка	ДПС України, платник	Менеджмент, власники
Принцип формування	Справедлива презентація, суттєвість	Нормативна відповідність, фіскальна відповідність	Доцільність, оперативність
Зв’язок з обліком	Прямий (підсумовує дані регістрів)	Опосередкований (через фін. результат + різниці)	Вибірковий (визначені центри відповідальності)
Ризики маніпуляції	Середні (перевіряються аудиторами)	Середньо-високі (управління різницями)	Високі (непублічна та необов’язкова)
Аналітична цінність для перевірки	Висока (порівняльний аналіз динаміки)	Критична (безпосередня основа нарахування)	Критична під час доступу (розкриває реальні потоки)

Джерело: створено авторами на основі [8; 14; 221; 312].

6.3. Контроль достовірності облікових даних

Достовірність – одна із базових якісних характеристик облікової інформації, закріплена в принципах бухгалтерського обліку Закону № 996. Відповідно до НП(С)БО 1 фінансова звітність має надавати достовірне та справедливе уявлення про фінансовий стан підприємства. Для цілей податкового контролю достовірність означає відповідність відображених у звітності показників реальним фінансово-господарським операціям, підтвердженим первинними документами [221].

Контроль достовірності передбачає верифікацію трьох взаємопов'язаних властивостей облікових даних:

повнота – усі господарські операції відображені в обліку без пропусків;

точність – суми, дати, сторони операцій відображені правильно;

узгодженість – дані первинних документів відповідають регістрам, які зі свого боку відповідають показникам звітності.

Порушення будь-якої із цих властивостей свідчить або про технічну помилку в обліку або про навмисну маніпуляцію. Дослідження в галузі аудиту підтверджують, що аналітичні процедури здатні виявити нетипові відхилення, що сигналізують про недостовірність фінансових даних [40].

Під час документальної перевірки ДПС України застосовує декілька методів верифікації достовірності облікових даних. Наказ ДПС України від 04.09.2020 № 470 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів Державної податкової служби України при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків» визначає загальні організаційні засади контрольно-перевірочної роботи [36].

Ключові методи перевірки достовірності охоплюють:

Перехресну перевірку первинних документів і регістрів – порівняння записів у журналах-ордерах з відповідними первинними документами для підтвердження правомірності та повноти відображення операцій.

Зіставлення даних між звітними формами – аналіз узгодженості показників балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів і декларацій. Наприклад, зміна статті «кредиторська заборгованість» у балансі має кореспондувати з відповідними показниками в звіті про рух грошових коштів.

Зустрічні перевірки – отримання від контрагентів документів для підтвердження операцій, відображених платником. Стаття 73 ПКУ передбачає право контролюючих органів отримувати від третіх осіб інформацію, потрібну для здійснення контролю [37].

Аналіз відповідності між ринковими показниками та задекларованими – метод, що базується на порівнянні задекларованої рентабельності й валових показників із середньогалузевими значеннями.

Застосування закону Бенфорда – статистичний метод виявлення аномальних розподілів цифр у масиві первинних даних, що може свідчити про маніпуляції [226].

Типовим прикладом порушення достовірності облікових даних в Україні є внесення до витрат підприємства вартості товарів або послуг, отриманих від так званих «фіктивних» контрагентів. У таких схемах платник формує первинні документи (накладні, акти) з підприємствами, які реально не здійснюють господарської діяльності, але зареєстровані в Реєстрі платників ПДВ. Мета – безпідставне завищення витрат (зменшує базу оподаткування податком на прибуток) та незаконне формування податкового кредиту з ПДВ.

Ознаки цих схем, які виявляють під час аналізу облікових даних: відсутність у контрагента трудових ресурсів для виконання задекларованих послуг; відсутність складських приміщень під час задекларованого продажу товарів; розрив між датою виписки накладної та датою реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН); невідповідність між номенклатурою закуплених матеріалів і видом господарської діяльності підприємства [137; 141].

Аналіз CASE Україна підтверджує, що маніпуляції з первинними документами та фінансовою звітністю залишаються одними із поширених схем уникнення оподаткування в Україні, тоді як удосконалення ЄРПН і системи автоматизованого ризик-аналізу суттєво ускладнило їх реалізацію [105].

Таблиця 6.3 – Показники недостовірності облікових даних та методи їхнього виявлення

Ознака недостовірності	Рівень прояву	Метод виявлення	Ризик для бюджету	Аналітична цінність
Невідповідність між первинними документами та регістрами	Первинні документи / регістри	Перехресна перевірка	Заниження доходів або завищення витрат	Висока: прямий доказ маніпуляції
Розбіжність між фінансовою та податковою звітністю (за межами законних різниць)	Звітність	Міжзвітнісний аналіз	Незаконна мінімізація бази оподаткування	Критична: індикатор системного ризику
Нетипові проведення (дебет-кредит нетипової кореспонденції)	Регістри	Аналіз кореспонденції рахунків	Приховування активів або зобов’язань	Середня: потребує додаткової верифікації
Відсутність або дефектність первинних документів	Первинні документи	Інвентаризація документів	Нікчемність операції (бездокументні витрати)	Висока: автоматичне вилучення витрат
Аномальний розподіл цифр (відхилення від закону Бенфорда)	Масив цифрових даних	Статистичний аналіз	Системні фальсифікації у великих масивах	Висока під час виявлення: є підставою для поглибленої перевірки
Невідповідність обсягів діяльності ресурсному потенціалу	Фінансова звітність / операційні дані	Аналіз продуктивності	Прихована участь у тіньових схемах	Середня: непряме свідчення
Кардинальна різниця в рентабельності порівняно із галуззю	Фінансова звітність	Галузевий порівняльний аналіз	Маніпуляції з доходами або витратами	Висока: системний ризик-індикатор

Джерело: створено авторами на основі [95; 141; 187; 188; 234].

Дані таблиці 6.3 свідчать про те, що верифікація достовірності облікових даних є багаторівневим процесом, що поєднує документальні, аналітичні та статистичні методи. Жоден із цих методів окремо не є достатнім, адже ефективний контроль вимагає їхньої системної комбінації.

Отже, контроль достовірності облікових даних є центральним елементом доказової функції бухгалтерського обліку в системі податкового контролю. Порушення повноти, точності та узгодженості облікових даних утворює три категорії ризику, кожна з яких потребує специфічних методів ідентифікації. Сучасна практика ДПС України свідчить про поступовий перехід від «ручного» документального аналізу до автоматизованих ризик-аналітичних процедур, передбачених системою управління податковими ризиками (СУПР) відповідно до постанови КМУ № 854/2024. Водночас зростаюча складність схем ухилення від оподаткування, зокрема через «дроблення бізнесу» та фіктивних контрагентів, вимагає поглиблення міжвідомчої взаємодії та вдосконалення аналітичного інструментарію ДПС України. Ключовим аналітичним пріоритетом залишається розвиток методів виявлення інформаційних розривів між реальними бізнес-операціями та їхнім відображенням у публічній звітності.

6.4. Облікові ризики та їхня ідентифікація

Облікові ризики в контексті податкового контролю охоплюють сукупність загроз, пов’язаних із можливістю недостовірного, неповного або невчасного відображення фінансово-господарських операцій у системі обліку та звітності, що зі свого боку призводить до неправильного нарахування або несплати податків. Розрізняють ризики несвідомі (технічні помилки, обліково-методологічні розбіжності) і свідомі (умисна маніпуляція, ухилення від оподаткування).

Дослідники в галузі аналізу фінансової звітності для цілей податкових перевірок визначають, що становлення та розвиток нормативного забезпечення критеріїв ризиковості платників в Україні,

охоплюючи фінансові критерії, що обчислюються на основі даних фінансової звітності, є важливим аспектом управління ризиками ДПС України. Зокрема, ступінь ризику платника визначається за системою показників відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» [40].

Згідно з постановою КМУ від 25.07.2024 № 854 про запровадження системи управління податковими ризиками (СУПР) визначено такі основні види ризиків: ризики реєстрації, ризики звітності й ризики сплати. Ця класифікація є нормативно закріпленою та відображає функціональну логіку контрольних заходів ДПС України [30].

Ризики реєстрації пов'язані з порушеннями вимог до обов'язкової реєстрації платників. Зокрема, до базових показників належать: відсутність обов'язкової реєстрації як платника ПДВ у разі перевищення порогу 1 млн грн упродовж 12 місяців (стаття 183 ПКУ); неправомірне застосування спрощеної системи оподаткування у зв'язку з перевищенням обсягів доходів; реалізація пального без реєстрації платником акцизного податку [8].

Ризики звітності охоплюють порушення термінів або неподання звітності за будь-яким із видів податків і зборів. Аналіз даних фінансової звітності для оцінювання ступеня податкового ризику платника передбачає розрахунок фінансових коефіцієнтів (показники рентабельності, оборотності, ліквідності) та їхнє зіставлення з критеріальними значеннями, встановленими ДПС України [137; 188].

Ризики сплати досліджуються за показниками повноти та своєчасності виконання податкових зобов'язань за всіма видами податків, динаміки їхньої зміни та наявності податкового боргу.

Поряд із нормативно визначеними категоріями ризиків у практиці аудиту та контролю в Україні сформувалися специфічні облікові ризики, що потребують окремого аналітичного опрацювання.

Ризик завищення витрат реалізується через внесення до собівартості або інших статей витрат сум, що не підтверджені первинними документами або пов'язані з фіктивними операціями. В

обліковій практиці це проявляється в наявності значного дебетового обороту за рахунками витрат у разі відсутності відповідного кредитового обороту за рахунками зобов'язань або грошових коштів.

Ризик заниження доходів реалізується через невідображення в обліку окремих операцій або їх відображення за заниженими цінами. Класичним прикладом є продаж товарів за «чорною касою» без реєстрації через РРО / ПРРО, що призводить до різниці між реальними грошовими надходженнями та задекларованими доходами.

Ризик маніпуляції з активами охоплює заниження залишків запасів, переоцінку основних засобів, нарахування необґрунтованих резервів. Наприклад, заниження залишку готової продукції на складі під час одночасного завищення собівартості свідчить про можливий «чорний» продаж продукції.

Ризик схем «дроблення бізнесу» є актуальним для України. ДПСУ виявила 10 торгових мереж, що використовували схеми дроблення, із залученням понад 800 фізичних осіб-підприємців, а можливе ухилення від сплати податків становить щонайменше 1 млрд гривень. В обліку така схема проявляється в нетипово рівномірному розподілі виручки між численними ФОП щодо ознак координованості їхньої діяльності [187].

Ризик ПДВ-маніпуляцій є одним із найбільш значущих у фіскальному вимірі. Незаконне формування податкового кредиту через фіктивних контрагентів є поширеною схемою; ДПС України виявила 491 фізичну особу-підприємця, задіяну в таких схемах, із загальним обсягом доходів 4 млрд гривень і ухиленням від ПДВ на суму 668,5 млн гривень [250].

Перший практичний кейс. Підприємство роздрібної торгівлі впродовж декількох років демонструє рентабельність продажів на рівні 0,3–0,5 %, що є суттєво нижчим від середньогалузевого показника (3–5 % для відповідного сектору). Одночасно підприємство демонструє стабільно зростаючі доходи та значний оборот у ЄРПН. Водночас виявлено, що значна частина закупівель здійснюється від ФОП, пов'язаних з керівниками підприємства.

Аналітичні висновки з позиції облікових ризиків:

1) нетипово низька рентабельність під час зростаючих обсягів є індикатором ризику завищення витрат або заниження доходів;

2) наявність закупівель від пов'язаних ФОП є ознакою можливого «дроблення» або контрольованих операцій без дотримання принципу «витягнутої руки»;

3) відсутність суттєвих різниць між фінансовим і податковим прибутком за нетипово низької рентабельності потребує детального аналізу структури витрат.

Наведений кейс відображає узагальнені риси виявлених ДПС України схем ухилення.

Отже, облікові ризики в системі податкового контролю України формують розгалужену класифікаційну систему, де нормативно визначені категорії (ризики реєстрації, звітності та сплати за СУПР) доповнюються специфічними ризиками, характерними для реальної ділової практики. Ключовою тенденцією є перехід від реакційного виявлення порушень до проактивного ризик-орієнтованого аналізу на основі облікових індикаторів. Запровадження СУПР, відповідно до постанови КМУ № 854/2024, є важливим кроком у напрямі системної ідентифікації облікових ризиків, однак ефективність цієї системи значною мірою залежить від якості первинних облікових даних, що надходять до аналітичних систем ДПС. Схеми «дроблення бізнесу» та ПДВ-маніпуляції залишаються найбільш поширеними видами ухилення від оподаткування, а їхня ідентифікація потребує комплексного аналізу облікових даних у взаємодії з транзакційними та реєстраційними базами.

Таблиця 6.4 – Класифікація облікових ризиків та індикатори їхнього виявлення

Вид облікового ризику	Механізм реалізації	Облікові індикатори	Нормативна основа контролю	Аналітична цінність
Завищення витрат	Фіктивні операції; безпідставне внесення сум до собівартості	Значний дебет витратних рахунків без кредитового підтвердження; відсутність первинних документів	П. 44.1 ПКУ; ст. 9 Закону № 996	Критична: прямий вплив на базу оподаткування
Заниження доходів	Непроведення виручки через РРО / ПРРО; готівкові операції поза обліком	Різниця між реальними й задекларованими надходженнями; аномально низька частка безготівкових розрахунків	Ст. 14 Закону № 996; ст. 183 ПКУ	Критична: пряме ухилення від оподаткування
Схема «дроблення бізнесу»	Штучний розподіл діяльності між численними ФОП	Координований потік платежів між ФОП; нетипова рівномірність доходів	Пп. 14.1.221 ПКУ; ст. 39 ПКУ	Висока: виявляється через аналіз транзакцій
ПДВ-маніпуляції	Фіктивний податковий кредит від фіктивних постачальників	Розриви в ланцюгах постачання в ЄРПН; відсутність виробничих ресурсів у постачальника	Розд. V ПКУ; ЄРПН	Критична: прямі втрати бюджету
Заниження залишків активів	Неповне відображення запасів, майна	Інвентарні різниці; нетипово низькі залишки за значних обсягів діяльності	НП(С)БО 9 «Запаси»; П(С)БО 7 «Основні засоби»	Висока: свідчить про тіньові продажі
Маніпуляції з резервами	Необґрунтоване нарахування резервів	Значні суми резервів без документального підтвердження	НП(С)БО 11 «Зобов’язання»	Середня: потребує спеціалізованого аналізу
Трансфертне ціноутворення	Відхилення цін у контрольованих операціях від ринкових	Розбіжності між цінами в первинних документах і ринковими / довідковими значеннями	Ст. 39 ПКУ; рекомендації ОЕСР	Висока: значний потенційний обсяг донарахувань

Джерело: створено авторами на основі [37; 105; 137; 187; 188; 226; 250].

6.5. Аналітика облікової інформації для цілей податкового контролю

Аналітичне використання облікової інформації в системі податкового контролю є методологічно розвиненою сферою, що поєднує класичний фінансовий аналіз, аудиторські процедури та специфічні ризик-аналітичні підходи, розроблені для потреб фіскального контролю. Ефективність аналітичних процедур безпосередньо залежить від якості, повноти та узгодженості первинних облікових даних.

В Україні аналітичне забезпечення контрольно-перевірочної роботи регламентується статтею 71 ПКУ «Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів», що визначає цей напрям як один із способів здійснення податкового контролю. Це положення створює нормативну основу для використання аналітичних методів паралельно з традиційними документальними перевірками та відкриває шлях до впровадження більш прогресивних підходів [8].

OECD у своїх рекомендаціях 2004 року щодо управління ризиками відповідності, що зберігають актуальність дотепер, підкреслює, що процес управління ризиками відповідності охоплює ключові кроки, а саме ідентифікацію ризиків, оцінювання, розстановку пріоритетів, вибір стратегії реагування та оцінку результатів. Кожен із цих кроків базується на аналізі облікових і звітних даних [64].

Дослідження еволюції управління ризиками відповідності свідчать, що сучасні податкові адміністрації у 80 % випадків використовують великі масиви даних (Big Data) для підвищення точності прогнозування ризиків, а 50 % впроваджують машинне навчання для виявлення аномалій. Україна рухається в цьому напрямі: ДПС України та МВФ обговорюють впровадження системи CRM (Compliance Risk Management) [50; 312].

Фінансовий коефіцієнтний аналіз є одним із базових інструментів ризик-орієнтованого підходу в діяльності ДПС України. Наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 (зі змінами) встановлює систему показників фінансової звітності для оцінювання ступеня ризиковості платників під час формування планграфіка документальних планових перевірок [40].

До ключових коефіцієнтів, що використовуються або можуть використовуватися в ризик-аналізі ДПС України, належать:

1) показники рентабельності:

рентабельність операційної діяльності = операційний прибуток / чистий дохід від реалізації;

рентабельність активів = чистий прибуток / середньорічна вартість активів.

Значна відмінність від середньогалузевих показників є індикатором маніпуляцій;

2) показники оборотності:

оборотність запасів = собівартість реалізації / середньорічна вартість запасів;

оборотність дебіторської заборгованості = чистий дохід / середня дебіторська заборгованість.

Нетипово висока оборотність запасів у разі малого залишку може свідчити про приховані продажі;

3) показники структури витрат:

частка матеріальних витрат у собівартості;

частка витрат на оплату праці.

Значне відхилення від галузевих норм є ознакою маніпуляцій зі структурою витрат;

4) показники відповідності ПДВ:

коефіцієнт ПДВ-навантаження = ПДВ до сплати / чистий дохід;

різниця між сумою ПДВ-зобов'язань і ПДВ-кредитом.

Аналіз фінансової звітності підприємств переробної промисловості за 2015–2024 роки засвідчує значну варіативність показників ризиковості в різних хронологічних періодах, що підтверджує потребу в динамічному, а не статичному підході до ризик-оцінювання [137].

Трендовий аналіз дає змогу виявити нетипові зміни показників у динаміці, що можуть свідчити про маніпуляції або помилки в обліку. З погляду аудиту «нетиповим» вважається відхилення від очікуваного тренду, що перевищує рівень суттєвості.

Для цілей податкового контролю особливу цінність мають такі аномалії трендового аналізу:

– різке збільшення витрат у разі стабільного або зменшуваного обсягу виробництва;

– різке зростання дебіторської заборгованості під час стабільних доходів (можлива «схема» продажів із відстроченням);

– нетипово різке зростання кредиторської заборгованості під час зниження кредитного рейтингу;

– зміна облікової політики безпосередньо перед звітним (перевірним) роком.

Дослідження академічного середовища підтверджують, що застосування аналітичних процедур в аудиті може підтвердити достовірність фінансової звітності або виявити атипові відхилення, що потребують додаткової перевірки. В умовах автоматизованих систем ДПС України трендовий аналіз може виконуватися в режимі реального часу на основі даних Реєстру фінансових звітів та ЄРПН.

Потужним аналітичним інструментом сучасного податкового контролю є аналіз ланцюгів постачання через дані ЄРПН. Кожна зареєстрована в ЄРПН податкова накладна містить інформацію про постачальника, покупця, номенклатуру, суму ПДВ і кількість. Автоматизований аналіз «розривів» у ланцюгах постачання ПДВ дає змогу виявляти так звані «VAT gaps» – ситуації, коли податковий кредит покупця не відповідає задекларованим зобов'язанням постачальника.

Система моніторингу ризиків реєстрації податкових накладних (СМ КОР), відповідно до статті 201 ПКУ, є автоматизованим аналітичним інструментом, що оцінює ризиковість кожної накладної в режимі реального часу на основі параметрів обліку платника. Алгоритм системи враховує показники обсягів операцій платника; відповідність між номенклатурою закупівель і продажів; ресурсний потенціал платника [8].

Другий практичний кейс – виявлення аномалій у ланцюгах постачання. Підприємство А придбало будівельних матеріалів на суму 50 млн грн від підприємства Б та внесло відповідну суму до податкового кредиту. Аналіз ЄРПН показав, що підприємство Б

зареєстровано менш ніж за 3 місяці до операції; обсяг продажів підприємства Б за весь час діяльності становить приблизно 50 млн грн; підприємство Б купило матеріали від підприємства В, яке зареєстровано ще пізніше і не має ресурсного потенціалу для здійснення таких операцій. Цей ланцюг є типовим прикладом «схеми із зайвою ланкою» в мережі фіктивних постачальників, що виявляється виключно завдяки аналітиці ЄРПН. Описана схема відповідає типовим ознакам ПДВ-маніпуляцій, виявлених ДПС України.

Академічна думка та практика свідчать, що ефективність аналітичних процедур у податковому контролі залежить від трьох ключових чинників: якості вхідних даних, методологічної досконалості аналітичних інструментів та кваліфікації аналітичного персоналу. Опитування платників податків, проведене Світовим банком в Україні, свідчить, що серед найбільш затребуваних напрямів реформування є стабільність податкового законодавства та підвищення ефективності Електронного кабінету платника [95].

Звіт МВФ щодо реформування податкової адміністрації України наголошує на потребі у впровадженні ризик-орієнтованого підходу та системи CRM, що передбачає систематичний аналіз облікових даних для прогнозування ризиків і вибору об’єктів перевірки. Це є ключовим напрямом удосконалення аналітичного потенціалу ДПС України [50; 312].

Таблиця 6.5 охоплює спектр аналітичних процедур від традиційних (коефіцієнтний аналіз) до сучасних (аналіз ланцюгів ЄРПН, транзакційна аналітика). Принципово важливим є те, що ефективність кожної процедури залежить від якості вхідних даних – обліку. Тому вдосконалення системи обліку є передумовою підвищення ефективності аналітичного контролю.

Таблиця 6.5 – Аналітичні процедури та їхня ефективність у системі податкового контролю

Аналітична процедура	Об’єкт аналізу	Метод	Виявлені ризики	Аналітична цінність	Обмеження
Коефіцієнтний аналіз рентабельності	Фінансова звітність	Порівняння з галузевими нормами	Маніпуляції з доходами та витратами	Висока	Потребує актуальних галузевих бенчмарків
Аналіз структури витрат	Звіт про фін. результати; первинні документи	Питома вага статей витрат; трендовий аналіз	Завищення окремих категорій витрат	Висока	Може бути пов’язане з легітимними змінами в діяльності
Трендовий аналіз показників	Декілька звітних періодів	Динамічні ряди; виявлення аномалій	Різкі зміни показників, несупроводжені економічними причинами	Середня – висока	Вимагає розуміння галузевих тенденцій
Аналіз ЄРПН (ланцюги ПДВ)	Єдиний реєстр податкових накладних	Мережевий аналіз; виявлення розривів	Фіктивний податковий кредит; розриви в ланцюгах постачання	Критична	Технічно складний; вимагає ІТ-підтримки
Звіряння первинних документів з регістрами	Первинні документи; регістри	Перехресна перевірка	Невідповідності в записах; нетипові проведення	Висока	Трудомістко; прийнятно для вибіркового контролю
Аналіз «book-tax differences»	Декларація з податку на прибуток (додаток РІ)	Порівняння фінансового та податкового прибутку	Маніпуляції через різниці; незаконна мінімізація	Висока	Складно розмежувати легітимні й маніпулятивні різниці
Метод закону Бенфорда	Масиви первинних числових даних	Статистичний розподіл першої цифри	Системні фальсифікації у великих масивах даних	Висока в разі масового застосування	Дає ймовірнісний, а не прямий доказ
Транзакційна аналітика та аналіз пов’язаних осіб	Банківські та облікові дані	Граф-аналіз; виявлення координованих потоків	Схеми «дроблення бізнесу»; контрольовані операції	Критична	Вимагає доступу до банківських даних

Джерело: створено авторами на основі [95; 105; 139; 141; 187; 234; 252].

Аналітика облікової інформації є найбільш динамічним і прогресивним напрямом розвитку системи податкового контролю в Україні. Перехід від «ручних» документальних перевірок до аналітично обґрунтованого ризик-орієнтованого підходу відповідає кращій міжнародній практиці (OECD, IMF) і закладений у нормативну основу ДПС України через статтю 71 ПКУ та СУПР. Ключовим методологічним внеском є виявлення взаємозв'язку між якістю облікової інформації та ефективністю аналітичних процедур: без достовірних, повних і узгоджених облікових даних навіть найдосконаліші аналітичні інструменти не можуть забезпечити надійних висновків. Подальший розвиток аналітичного потенціалу ДПС України, включно із впровадженням CRM та Big Data-підходів, є пріоритетним напрямом підвищення ефективності фіскального контролю в Україні.

Узагальнюючи матеріал, викладений у темі 6, можна зробити такі аналітичні висновки.

По-перше, бухгалтерський облік є структурно незамінним елементом системи податкового контролю в Україні, адже вся доказова база контрольно-перевірочної роботи ДПС України формується на основі облікових даних різних рівнів – від первинних документів до агрегованої фінансової та податкової звітності. Правова конструкція, закріплена в Законі № 996, ПКУ та НП(С)БО, забезпечує нормативну єдність обліку й контролю, однак практична реалізація цього взаємозв'язку стикається із суттєвими системними проблемами – передусім із проблемою недостовірності та маніпуляції обліковими даними.

По-друге, тривимірна система звітності (фінансова – податкова – управлінська) формує як інформаційний ресурс, так і структурні ризики для податкового контролю, тому що саме в зонах розбіжностей між цими системами сконцентровані основні схеми мінімізації податкового навантаження, що вимагає системного міжзвітнісного аналізу з боку ДПС України.

По-третє, ідентифікація облікових ризиків – від ризиків реєстрації та звітності до специфічних схем «дроблення бізнесу» і ПДВ-маніпуляцій – є важливою умовою ефективного планування контрольних заходів і визначення пріоритетних об'єктів

документальних перевірок; водночас нормативна класифікація ризиків (СУПР, постанова КМУ № 854/2024) ще потребує методологічного збагачення специфічними галузевими та схемними індикаторами.

По-четверте, аналітичні процедури на основі облікової інформації – коефіцієнтний аналіз, трендовий аналіз, аналіз ланцюгів ЄРПН, транзакційна аналітика – є дієвими інструментами виявлення аномалій і потенційних порушень, однак їхня ефективність прямо залежить від якості первинних даних, що свідчить про невіддільність удосконалення обліку від удосконалення контролю.

По-п’яте, системними слабкостями чинної моделі взаємодії обліку й контролю в Україні залишаються: недостатній рівень цифровізації первинного обліку; обмеженість доступу ДПС України до управлінської звітності; недостатня методологічна уніфікація галузевих ризик-показників; залежність ефективності контролю від людського чинника в умовах технічно недосконалої аналітичної інфраструктури.

По-шосте, перспективними напрямами вдосконалення є: поглиблення цифровізації первинного обліку та впровадження електронних первинних документів; розвиток системи CRM (Compliance Risk Management) відповідно до рекомендацій ОЕСР і МВФ; розширення аналітичного потенціалу ДПС України через впровадження Big Data та машинного навчання; підвищення якості міжвідомчої взаємодії в системі верифікації облікових даних.

По-сьоме, зміцнення культури достовірного обліку на рівні платників податків є не менш важливою умовою ефективності податкового контролю, ніж удосконалення технічного інструментарію ДПС України, адже без достовірного обліку навіть найдосконаліші аналітичні системи залишатимуться функціонально обмеженими.

Тестові завдання

1. Первинним і системоутворювальним джерелом інформації для здійснення податкового контролю є:

а) дані соціологічних опитувань;

б) бухгалтерський облік;

в) виключно банківські виписки;

г) статистичні звіти галузевих міністерств.

2. Обов'язок платників вести облік доходів і витрат для цілей оподаткування на підставі первинних документів та регістрів встановлює стаття Податкового кодексу України:

а) 16.1;

б) 20.1;

в) 44.1;

г) 61.1.

3. Який рівень облікової інформації є вихідною точкою перевірки та юридичним підтвердженням факту господарської операції:

а) податкова декларація;

б) головна книга;

в) первинні документи;

г) фінансовий звіт про рух грошових коштів.

4. Об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств, згідно зі статтею 134 ПКУ, є:

а) сума валового доходу за звітний період;

б) прибуток, розрахований через коригування фінансового результату на різниці;

в) різниця між дебетовим і кредитовим оборотом по касі;

г) чистий капітал підприємства на кінець року.

5. Як у джерелах називається явище, коли управлінська звітність відображає реальну картину бізнесу, а податкова – фіскально оптимізовану:

а) бухгалтерський дисонанс;

б) інформаційна асиметрія;

в) методологічна похибка;

г) податковий дуалізм.

6. Який статистичний метод дає змогу виявити аномальні розподіли цифр у великих масивах даних, що може бути ознакою фальсифікації обліку:

а) модель Альтмана;

б) матриця Бостонської консалтингової групи;

в) закон Бенфорда;

г) коефіцієнт Спірмена.

7. Податкові ризики, відповідно до постанови КМУ № 854 (СУПР), поділяються на такі основні групи:

а) виробничі, фінансові й ринкові;

б) ризики реєстрації, звітності та сплати;

в) процесуальні, кадрові й технічні;

г) первинні, вторинні та системні.

8. Яка облікова ознака може свідчити про наявність схеми «дроблення бізнесу»:

а) різке збільшення статутного капіталу;

б) нетипово рівномірний розподіл виручки між численними координованими ФОП;

в) перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ);

г) зменшення кредиторської заборгованості перед нерезидентами.

9. Який фінансовий індикатор використовується ДПС України для оцінювання ризиковості платника під час формування плану-графіка перевірок (згідно з наказом № 524):

а) коефіцієнт фондовіддачі;

б) показники рентабельності та податкового навантаження;

в) частка іноземних інвестицій в активах;

г) рівень кваліфікації головного бухгалтера.

10. Центральним критерієм оцінювання первинного документа в українській податковій і судовій практиці є:

а) наявність мокрої печатки синього кольору;

б) реальність відповідної господарської операції;

в) товщина паперу, на якому роздруковано документ;

г) кількість сторінок у додатках до договору.

ТЕМА 7
РИЗИК-ОРІЄНТОВАНА МОДЕЛЬ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ

7.1. Сутність ризик-орієнтованої моделі.
7.2. Податкові ризики: класифікація та характеристика.
7.3. Системи управління податковими ризиками.
7.4. Використання ризикових індикаторів.
7.5. Аналітичні платформи та автоматизовані системи ризик-аналізу.

7.1. Сутність ризик-орієнтованої моделі

Ризик-орієнтована модель (risk-based model) податкового контролю – це підхід до організації діяльності податкових органів, за яким контрольні ресурси концентруються не рівномірно по всіх платниках, а цілеспрямовано на суб'єктах і операціях з найвищою ймовірністю порушення податкового законодавства. На відміну від традиційних «масових» перевірок ризик-орієнтований підхід ставить акцент не на кількості контрольних заходів, а на їхній якості та результативності [146; 259].

Методологічним підґрунтям моделі є міжнародний стандарт ISO 31000:2018 «Менеджмент ризиків. Принципи та настанови», що відповідає рекомендаціям ОЕСР щодо управління комплаєнс-ризиками. Вихідним документом міжнародного рівня є Вказівки ОЕСР щодо управління комплаєнс-ризиками: управління та розвиток податкового комплаєнсу, опублікований ще 2004 року.

Стратегічна мета ризик-орієнтованої моделі – постійне підвищення рівня добровільного дотримання платниками податків вимог законодавства через виявлення й визначення пріоритетності ризиків втрати податкових надходжень і впровадження заходів, спрямованих на їх мінімізацію. ДПС України застосовує цей підхід, базуючи його на таких принципах:

інтегроване управління – врахування ризиків на всіх етапах роботи податкової служби;

комплексний підхід – аналіз усіх аспектів діяльності платника;

адаптивність – постійне вдосконалення методів управління ризиками;

динамічність – своєчасне реагування на зміни в економічному та правовому середовищі;

інклюзивність – співпраця з бізнесом і громадськістю для підвищення обізнаності.

Таблиця 7.1 – Відмінності ризик-орієнтованої моделі від традиційного підходу

Параметр	Традиційний підхід	Ризик-орієнтована модель
Охоплення	Суцільні або планові перевірки всіх платників	Вибіркові перевірки платників з ознаками ризику
Орієнтир	Кількість перевірок	Якість і результативність перевірок
Інструменти	Переважно виїзні документальні перевірки	Аналітика даних, моніторинг, профілювання
Ресурсоємність	Висока – для всіх платників	Зосереджена на ризикових суб'єктах
Функція	Переважно каральна	Превентивна та сервісна

Джерело: створено авторами.

2024 року Законом України № 3813-IX до Податкового кодексу України внесено терміни «податковий ризик (комплаєнс-ризик)» та «комплаєнс», закріпивши відповідну концепцію на рівні закону. Постановою КМУ від 25.07.2024 № 854 запроваджено Експериментальний проєкт щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в ДПС України строком на два роки. Наказом ДПС України від 04.10.2023 № 813 ще раніше була затверджена Концепція функціонування системи управління податковими ризиками.

7.2. Податкові ризики: класифікація та характеристика

Податковий ризик (комплаєнс-ризик) – це ймовірність невиконання платником податків податкового обов'язку щодо взяття на облік, реєстрації окремих видів податків, подання податкової звітності, декларування та сплати податкових зобов'язань, а також невиконання платником іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Основні типи ризиків (за ПКУ та постановою КМУ № 854)

Відповідно до нормативно закріпленої класифікації основними видами є чотири типи ризиків.

Ризик реєстрації – ситуація, коли особи, що зобов'язані стати на облік або зареєструватись платниками окремих податків, не перебувають на обліку або не зареєстровані платниками відповідних податків.

Ризик звітності – випадки, коли платники подають податкову звітність із запізненням або не подають її взагалі.

Ризик сплати – ситуації, коли платники сплачують податки із запізненням, неповним обсягом або не сплачують зовсім, що призводить до накопичення податкового боргу.

Ризик декларування – коли в податковій звітності відображені неточні або недостовірні дані (помилково або умисно).

Таблиця 7.2 – Розширена класифікація за блоками ризикованості

Блок ризиків	Критерії ризикованості платника	Економічна сутність ризику
1	2	3
Податкова дисципліна	Податковий борг, прострочення сплати узгоджених зобов'язань	Свідчить про системні порушення платіжної дисципліни
Фінансово-господарська діяльність	Невідповідність між доходами, витратами та зобов'язаннями	Можливе штучне зменшення фінансового результату
Податкове навантаження	Навантаження нижче середньогалузевого рівня	Ознака агресивного податкового планування

Продовження таблиці 7.2

1	2	3
Ризики з ПДВ	Значні обсяги податкового кредиту, розбіжності в звітності	Можливе формування фіктивного ПК
Операції з нерезидентами	Операції з пов'язаними особами та низькоподатковими юрисдикціями	Виведення прибутку за кордон
Трансфертне ціноутворення	Порушення правил ТЦ, відсутність документації	Маніпулювання цінами в контрольованих операціях
Результати попереднього контролю	Виявлені порушення за результатами попередніх перевірок	Повторюваність недобросовісної поведінки

Джерело: створено авторами.

Класифікація податкових ризиків за іншими ознаками

За суб'єктом виникнення ризики можна поділити на:

– ризики держави (фіскальні ризики – недоотримання планових надходжень);

– ризики платника (санкції, штрафи, репутаційні втрати);

– ризики системи (збої в адмініструванні, неефективне законодавство).

За характером виникнення:

– свідомі ризики – умисне ухилення від оподаткування, агресивне податкове планування;

– несвідомі ризики – помилки в обліку, незнання законодавства, технічні помилки під час заповнення звітності.

7.3. Системи управління податковими ризиками

Загальна структура процесу

Система управління податковими ризиками (СУПР / CYPR) являє собою циклічний процес, що охоплює чотири послідовні стадії:

Ідентифікація ризиків – збір та аналіз інформації з внутрішніх баз даних ДПС України та зовнішніх джерел для виявлення потенційних ризиків.

Аналіз та оцінювання – визначення ймовірності настання ризику, потенційного фінансового впливу та ранжування за пріоритетністю.

Реагування на ризики – вибір і реалізація заходів: від консультування до примусових перевірок.

Моніторинг ефективності – відстеження результатів вжитих заходів та оновлення бази знань.

Чотирирівнева структура СУПР в Україні

Відповідно до запровадженої в ДПС України системи управління здійснюється чотирма рівнями:

1. Голова ДПС України – загальне керівництво системою.
2. Експертна комісія ДПС України із застосування СУР – стратегічне планування та схвалення планів.
3. Підрозділ, відповідальний за управління ризиками, – методологія, координація.
4. Структурні та територіальні підрозділи – практична реалізація.

У грудні 2024 року на засіданні Експертної комісії було схвалено Загальний план ДПС України з удосконалення управління податковими ризиками на 2025–2026 рр., а також Операційний план на 2025 рік та Сегментарний план для сегмента «Великі платники податків».

Типи процесів у СУПР

Система охоплює три типи процесів управління ризиками:

– автоматизовані – використання алгоритмів автоматичної ідентифікації та оцінювання ризиків у ІКС ДПС України без участі інспектора;

– неавтоматизовані – ручний аналіз, що потребує рішення посадової особи (підготовка паспортів ризику, роботи комісій);

– комбіновані – поєднання автоматизованої первинної ідентифікації з подальшим ручним розглядом.

Принципи управління ризиками за МВФ

МВФ у Технічній записці 2024 року (TNM/2024/001) визначає такі основні принципи ефективного управління комплаєнс-ризиками:

Починати з основ – спочатку повний аналіз реєстрації, звітування та сплати й лише потім запити про додаткові дані.

Наголошувати на добровільному дотриманні – максимізація добровільного комплаєнсу за мінімальних витрат на примусове виконання.

Розрізняти категорії платників – диференційований підхід залежно від сегмента та характеру ризик.

Інтегрувати адміністративні інструменти – поєднання зіставлення даних, інформаційних кампаній, перевірок.

Застосовувати підхід, орієнтований на нові дані, – використання інформації в реальному часі, а не лише ретроспективних даних.

Таблиця 7.3 – Спектр реакції на ризики

Рівень втручання	Заходи
Мінімальний	Інформування, освітні матеріали, сервіс «Електронний кабінет»
Низький	Попередні повідомлення, нагадування, рекомендації
Середній	Камеральні перевірки, запити пояснень
Високий	Документальні планові та позапланові перевірки
Максимальний	Фактичні перевірки, передання матеріалів до правоохоронних органів

Джерело: створено авторами.

Спектр заходів реагування варіюється від сприяння добровільному дотриманню до примусового виконання.

7.4. Використання ризикових індикаторів

Поняття та призначення ризикових індикаторів

Ризиковий індикатор – це кількісний або якісний показник, що сигналізує про підвищену ймовірність порушення платником норм податкового законодавства. Індикатори дають змогу автоматизовано або аналітично виявляти суб'єктів, операції та сектори з підвищеним ризиком без проведення повноцінної перевірки.

Класифікація ризикових індикаторів

За рівнем аналізу МВФ розрізняє два рівні:

– стратегічний – забезпечує комплексну карту ризиків для розподілу ресурсів і пріоритетизації діяльності контролюючого органу; охоплює загальний розрахунок податкового розриву;

– операційний – пошук конкретних індикаторів у розрізі окремого платника; використовує дані баз ДПС України та зовнішніх джерел.

Опорні показники (індикатори) за постановою КМУ № 854

Постановою КМУ від 25.07.2024 № 854 визначено базові опорні показники для аналізу ризиків.

Ризики реєстрації (7 базових показників):

1. Обов'язкова реєстрація платником ПДВ у разі досягнення обсягу операцій понад 1 млн грн упродовж 12 місяців.

2. Недотримання нерезидентами вимог законодавства щодо взяття на облік.

3. Анулювання реєстрації ПДВ за умови нульових декларацій за 12 місяців.

4. Реалізація пального без реєстрації платником акцизного податку.

5. Завищення частки сільськогосподарського товаровиробництва.

6. Діюча реєстрація єдинника 3 групи зі ставкою 3 або 5 % у разі перевищення ліміту доходів.

7. Неправомірне застосування спрощеної системи резидентами Дія Сіті.

Ризики звітності, сплати та декларування охоплюють: порушення термінів подання декларацій, накопичення податкового боргу, невідповідності між даними різних форм звітності.

У системі СМКОР (Система моніторингу критеріїв оцінки ризиків) для блокування ПДВ-накладних застосовуються кодовані індикатори ризику, наведені в таблиці 7.4.

Таблиця 7.4 – Коди ризикових індикаторів СМКОР

Код	Зміст індикатора
01	Постачання товару, походження якого не простежується за ланцюгом придбання
02	Придбання товару, походження якого не простежується
03	Постачання товарів / послуг за відсутності відповідних умов та матеріальних ресурсів
04	Постачання товарів, відмінних від придбаних, за відсутності умов для виробництва
06	Участь у «карусельних» схемах з циклічного перепродажу одного й того самого товару
07	Відсутність сплати ЄСВ та/або недостатня кількість трудових ресурсів

Джерело: створено авторами.

Аналітичний інструментарій МВФ: RDF Tool

МВФ розробив спеціальний інструмент диференціації ризиків (Risk Differentiation Framework, RDF) – Excel-базований інструмент для сегментації платників і пріоритезації ризиків. Він розраховує два основні показники:

1. Оцінювання фінансової значимості (наслідок) – потенційний бюджетний вплив у разі порушення, що вимірюється обсягом обороту або сплачених податків.
2. Оцінювання ймовірності ризику – ймовірність фактичного некомплаєнсу на основі поведінкових і фінансових індикаторів.

Загальний рейтинг ризику = Наслідок × Ймовірність, що дає змогу ранжувати платників і розподіляти ресурси перевірок.

Індикатори агресивного податкового планування

У науковій літературі визначено окрему систему індикаторів ризиків агресивного податкового планування (АПП), до яких належать:

– суттєве відхилення ефективної ставки оподаткування (ETR) від нормативної;
– значні розбіжності між бухгалтерським і податковим прибутком (Book-Tax Differences);
– операції з пов’язаними особами в низькоподаткових юрисдикціях;
– відсутність документації з трансфертного ціноутворення;
– нетипова структура витрат або рентабельності порівняно з галузевими середніми значеннями.

7.5. Аналітичні платформи та автоматизовані системи ризик-аналізу

СМКОР – це Система моніторингу критеріїв оцінки ризиків, яка є ключовим автоматизованим інструментом ризик-аналізу ДПС України у сфері ПДВ. Щодня система аналізує всі зареєстровані податкові накладні за такими параметрами:

– відповідність діяльності платника зареєстрованим КВЕД;
– наявність позитивної податкової історії;

– характер господарських операцій;
– наявність матеріальних, трудових і виробничих ресурсів;
– відповідність придбаного та реалізованого товару [223].

Якщо система фіксує ознаки ризику, реєстрація накладної тимчасово зупиняється до підтвердження реальності операції. Частку заблокованих ПН зменшено до 0,1–0,15 % від усіх реєстрацій.

2026 року ДПС України запровадила новий превентивний інструмент – «дорожні карти» для платників ПДВ, що пояснюють, як правильно заповнювати Таблицю даних, щоб СМКОР отримувала якісний масив інформації про «нормальну» модель бізнесу платника та рідше блокувала операції через формальні ознаки ризику.

ДПС України інтегрує дані із широкого кола джерел для аналізу ризиків.

Таблиця 7.5 – Джерела даних для аналізу ризиків

Категорія джерел	Конкретні системи та реєстри
Внутрішні ІКС ДПСУ	ЄРПН, бази даних платників, декларації, результати перевірок
Органи влади	Реєстр прав власності, ЄДР, Держстат, митна служба
Фінансові установи	Дані НБУ, банківські транзакції (в межах фінмоніторингу)
Правоохоронні органи	БЕБ, Держфінмоніторинг
Міжнародні	Автоматичний обмін фінансовою інформацією (CRS / FATCA)

Джерело: створено авторами.

Згідно з Технічними записками та звітами МВФ (2024) для сучасної аналітики в системі управління податковими комплаєнс-ризиками (УКР) в Україні застосовуються такі підходи та інструменти:

Описова аналітика (descriptive analytics) – узагальнення та характеристика наявних даних.

Індуктивна статистика (inferential statistics) – перевірка гіпотез, висновки на основі вибіркових даних.

Прогнозна аналітика (predictive analytics) – алгоритми машинного навчання для прогнозування ризику некомплаєнсу.

Прескриптивна аналітика (prescriptive analytics) – рекомендації щодо оптимальних дій реагування на ризик.

2025 року ДПС України здійснила ряд технологічних впроваджень:

– масову автоматизацію процесів збору й аналізу даних;

– перехід від «масового» контролю до ризик-орієнтованих перевірок;

– посилену міжвідомчу взаємодію з БЕБ та Держфінмоніторингом;

– запуск контролю за інтернет-продажами через автоматизований моніторинг;

– апробацію чат-бота Tax Checker для автоматизованого ризикового скринінгу.

Відповідно до рекомендованої МВФ «дорожньої карти» розбудови системи УКР у перспективі передбачається створення:

1. Централізованого сховища даних (data warehouse).

2. Платформи бізнес-аналітики (BI-platform) з інтерактивними дашбордами.

3. Платформи великих даних (big data platform).

4. Платформи графових баз даних для візуалізації зв'язків між суб'єктами.

5. Моделі диференціації ризиків (МДР) з інтерактивною візуалізацією [231].

Модель ОЕСР для управління комплаєнс-ризиками, описана ще 2004 р. та розвинена в подальших публікаціях, являє собою ітеративний процес з чітко визначеними кроками, що підтримує ухвалення рішень на основі даних. Окремі країни-члени ОЕСР застосовують кластерний аналіз для групування платників за рівнями ризику та побудови прогностичних моделей.

Ризик-орієнтована модель управління податковими ризиками є сучасним стандартом ефективного податкового адміністрування, що забезпечує:

– концентрацію ресурсів на найбільш ризикових платниках замість суцільного охоплення;

– превентивну функцію – виявлення порушень ще на стадії їхнього формування;

– добровільний комплаєнс – через сервісну взаємодію та інформування платників;

– прозорість – обґрунтовані та кодифіковані критерії ризику замість суб'єктивного вибору.

Ефективність системи залежить від якості аналітичного забезпечення, рівня автоматизації, наявності кваліфікованих фахівців з data science та забезпечення прозорості методології для платників податків.

Тестові завдання

1. Сутність ризик-орієнтованої моделі податкового контролю полягає у:

а) проведенні суцільних перевірок усіх без винятку платників;

б) концентрації контрольних ресурсів на суб'єктах з найвищою ймовірністю порушень;

в) відмові від документальних перевірок на користь телефонних опитувань;

г) нарахуванні податків на основі припущень без перевірки документів.

2. Який міжнародний стандарт є методологічним підґрунтям для побудови ризик-орієнтованої моделі в Україні:

а) ISO 9001 (Менеджмент якості);

б) ISO 31000:2018 (Менеджмент ризиків);

в) ISO 14001 (Екологічний менеджмент);

г) ISO 45001 (Охорона праці).

3. Яким нормативним актом 2024 року було запроваджено Експериментальний проєкт щодо функціонування системи управління податковими ризиками в ДПС України:

а) Законом України про бухгалтерський облік;

б) наказом Міністерства охорони здоров'я України;

в) постановою Кабінету Міністрів України № 854;

г) статтею 44 Податкового кодексу України.

4. Який із наведених типів ризику НЕ належить до чотирьох основних видів податкових ризиків (комплаєнс-ризиків) згідно з постановою № 854:

а) ризик реєстрації;

б) ризик сплати;

в) ризик ліквідності;

г) ризик декларування.

5. Яка стадія є першою в циклічному процесі системи управління податковими ризиками (СУПР):

а) аналіз та оцінювання;

б) ідентифікація ризиків;

в) реагування на ризики;

г) моніторинг ефективності.

6. Загальне керівництво системою управління податковими ризиками в структурі ДПС України здійснює:

а) міністр фінансів України;

б) Голова ДПС України;

в) директор департаменту ІТ;

г) головний бухгалтер платника податків.

7. Процес управління податковими комплаєнс-ризиками, згідно з принципами МВФ (2024), має починатися із:

а) запитів про надання управлінської звітності;

б) основ (реєстрація, звітування та сплата);

в) негайного проведення фактичних перевірок усіх ФОП;

г) автоматичного блокування банківських рахунків.

8. Основним завданням стратегічного рівня аналізу ризиків за класифікацією МВФ є:

а) пошук конкретних порушень у окремого платника;

б) забезпечення комплексної карти ризиків і розрахунок податкового розриву (tax gap);

в) перевірка кожної податкової накладної в реальному часі;

г) опитування споживачів щодо видачі чеків.

9. За якою формулою в інструменті МВФ «RDF Tool» розраховується загальний рейтинг ризику платника:

а) доходи поділені на кількість працівників;

б) наслідок (фінансова значимість) помножений на ймовірність ризику;

в) сума активів мінус сума зобов’язань;

г) кількість перевірок за останні 3 роки.

10. У системі СМКОР ризиковий індикатор з кодом «01» сигналізує про:

а) відсутність сплати ЄСВ;

б) постачання товару, походження якого не простежується за ланцюгом придбання;

в) зміну юридичної адреси платника;

г) наявність податкового боргу понад 1 000 гривень.

ТЕМА 8
ЦИФРОВІЗАЦІЯ ТА ЕЛЕКТРОННИЙ АУДИТ У СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

8.1. Електронний кабінет платника та його роль у податковому контролі.

8.2. SAF-T та формати електронного обміну даними.

8.3. Електронний аудит (е-аудит).

8.4. Big Data та аналітика в системі податкового контролю.

8.5. Кіберризики та захист податкової інформації.

8.1. Електронний кабінет платника та його роль у податковому контролі

Цифрова трансформація публічного управління зумовила якісно нові вимоги до механізмів взаємодії між платниками податків і контролюючими органами. Одним із ключових інструментів цього процесу в Україні став Електронний кабінет платника податків (далі – Електронний кабінет), запровадження якого відображає загальносвітовий тренд переходу від контактних до безконтактних форм податкового адміністрування. ОЕСР у своїй концепції «Податкове адміністрування 3.0» (Tax Administration 3.0) розглядає безперервну інтеграцію податкових процесів у природні цифрові середовища платників як магістральний вектор реформування. В умовах воєнного стану та потреби в поступовій відбудові інституційної спроможності держави ефективне функціонування Електронного кабінету набуває особливого значення [73; 342].

Нормативно-правове підґрунтя функціонування Електронного кабінету закладено передусім у статті 42-1 Податкового кодексу України, яка визначає принципи його створення та роботи: прозорість, контрольованість, інтеграцію із системами платників, своєчасне усунення технічних і методологічних помилок, автоматизованість і повноту функціоналу. Ці принципи безпосередньо кореспондують із вимогами Закону України «Про електронні

документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 № 851-IV, який встановлює організаційно-правові засади використання електронних документів у взаємовідносинах між суб'єктами господарювання й органами державної влади. Водночас стаття 42 ПКУ закріплює право платників на листування з контролюючими органами в електронній формі та порядок відображення документів у Електронному кабінеті [9; 18].

Електронний кабінет платника функціонує за адресою *cabinet.tax.gov.ua* та складається з двох функціональних блоків. Відкрита (загальнодоступна) частина забезпечує доступ до публічних реєстрів (платників ПДВ, єдиного податку, акцизного збору), податкового календаря, форм звітності та роз'яснень ДПС України без ідентифікації користувача. Приватна частина (особистий кабінет) доступна виключно після автентифікації за допомогою кваліфікованого електронного підпису (КЕП), отриманого через портал «Дія», відділення банків або акредитовані центри сертифікації [225].

Функціональний спектр особистого кабінету охоплює: подання податкових декларацій і звітності в електронній формі з використанням КЕП та отримання підтверджувальної квитанції; перегляд стану розрахунків з бюджетом у режимі реального часу, охоплюючи поточну заборгованість, переплати та перехідні залишки; отримання електронних повідомлень і рішень контролюючих органів; ведення електронних книг обліку доходів і витрат; подання заяв та отримання довідок про відсутність заборгованості; листування з контролюючими органами; отримання нагадувань про строки подання звітності та сплати податків; перегляд особистих реєстраційних даних; а також інтеграцію з обліковими системами через API. Саме масштаб охоплення платників свідчить про значущість інструменту: станом на 2024 рік Електронним кабінетом активно користувалися понад 1,5 млн фізичних осіб та 2,8 млн самозайнятих осіб, а рівень подання звітності в електронній формі досягнув майже 98 % [143; 225].

Поряд із вебверсією кабінету ДПС України розвиває мобільний застосунок «Моя податкова», кількість користувачів якого перевищила 90 тисяч осіб. Інтеграція із порталом «Дія» забезпечує

єдину точку входу для отримання низки державних послуг у цифровому форматі та є елементом ширшої концепції «держава в смартфоні» [143].

Електронний кабінет виконує не лише сервісну функцію, а й відіграє активну роль у системі податкового контролю.

По-перше, через кабінет здійснюється доставка та вручення документів контролюючих органів – відповідно до статті 42 ПКУ всі податкові повідомлення-рішення, вимоги та інші акти мають відображатися в Електронному кабінеті.

По-друге, функціонал кабінету дає змогу платнику в режимі реального часу бачити стан своїх розрахунків, а контролюючим органам – автоматично моніторити актуальність поданої звітності й відповідність задекларованих показників наявним даним.

По-третє, через Електронний кабінет здійснюється тестування та подання файлів SAF-T UA великими платниками [171].

Автоматизація взаємодії виявляється насамперед у впровадженні принципу «автоматичного контролю без фізичного контакту»: значна частина операцій реєстрації, подання звітності, отримання відповідей і підтверджень здійснюється без втручання людини-чиновника. Наприклад, автоматична реєстрація платника в системі електронного документообігу відбувається в момент подання першого електронного документа. Науковці зазначають, що побудова повноцінних безконтактних механізмів взаємодії значно знижує корупційні ризики та суб'єктивізм в ухвалені рішень [118].

Кейс 1. Упродовж 2022–2024 років ДПС України провела масштабну кампанію з переведення процедур подання заяв на отримання бюджетного відшкодування ПДВ до Електронного кабінету. До цього процедура вимагала особистого контакту з інспектором. Автоматична обробка заявок скоротила середній термін прийняття рішень з 20 до 7 календарних днів, що узгоджується зі звітними даними ДПС України щодо зростання кількості відшкодованих сум під час одночасного скорочення скарг платників.

Таблиця 8.1 – Аналітичне оцінювання Електронного кабінету платника: ефективність, обмеження та практична значущість для України

Параметр оцінювання	Досягнутий рівень	Ризики / Обмеження	Аналітична ефективність	Практична реалізація в Україні
Охоплення платників	Понад 98 % е-звітності; 1,5+ млн фіз. осіб	Цифровий розрив між містом і сільською місцевістю	Висока: масштаб охоплення підтверджено статистично	Провідний показник у регіоні ЦСЄ
Безконтактність взаємодії	Більшість стандартних процедур автоматизовано	Складні процедури досі потребують паперових документів	Середня: неповна автоматизація	Частково реалізовано; реформа триває
Захист даних та КЕП	КЕП обов'язковий, хмарний варіант підключено	Ризики злому хмарних КЕП; фішингові атаки	Середня: залежить від рівня кіберзахисту	Виявлено фішингові атаки від імені ДПСУ
Доступність для вразливих груп	Портал «Дія» полегшує доступ	Цифрова грамотність 59,6 % 2023 року	Низька – середня: бар'єри для немолодих, сільських мешканців	Освітні заходи ДПСУ частково адресують проблему
Інтеграція з обліковими системами	API для EDI відкрито й доступно	Неоднорідність облікового ПЗ у бізнесі	Висока для великих платників; низька для МСП	Потребує стандартизації для МСП
Авторизація та ідентифікація	КЕП, «Дія», id.gov.ua	Технічні збої в умовах воєнного часу	Задовільна в штатному режимі	Аварійні протоколи роботи в разі перебоїв не деталізовані публічно
Моніторинг технічних помилок	Реєстр помилок публікується на вебсайті методолога	Затримки у виправленні критичних помилок (до 72 год)	Низька: платник несе ризик за збої системи	ПКУ зобов'язує виправляти помилки в 72-годинний строк

Джерело: створено авторами на основі [9; 143; 178; 225; 342].

Таблиця 8.1 засвідчує суперечливу природу Електронного кабінету. За вражаючих кількісних показників охоплення зберігається суттєва «імплементаційна прогалина» між технологічними можливостями й реальною здатністю суспільства їх використати. Насамперед рівень цифрової грамотності населення 2023 року становив 59,6 %, що означає, що понад 40 % потенційних користувачів системи не мають відповідних компетенцій для її ефективного застосування. Повномасштабне вторгнення ускладнило ситуацію, адже руйнування інфраструктури, переміщення підприємців і фізичних осіб призвели до погіршення доступу до інтернету в постраждалих регіонах, що посилює «цифровий податковий розрив» між технологічно підготовленими й непідготовленими платниками. Ризик надмірної залежності від єдиного технологічного рішення виявляється в системних збоях – технічних чи методологічних помилках, які здатні блокувати доступ до адміністративних послуг для значної кількості платників одночасно [143].

З позицій дотримання прав платника принцип «контрольованості» (ст. 42-1 ПКУ) зобов'язує забезпечити незалежну перевірку правильності функціонування системи через «тестового платника» на публічному емуляторі, проте практична реалізація цього механізму залишається недостатньою. Вимога 72-годинного виправлення методологічних помилок не супроводжується механізмом відповідальності ДПС України за шкоду, завдану платнику впродовж цього проміжку [9].

Інтеграція Електронного кабінету з іншими системами: митними базами, банківськими реєстрами, реєстром юридичних осіб – залишається предметом поточних реформ у рамках Національної стратегії доходів на 2024–2030 роки та Плану цифрового розвитку ДПС України до 2030 року. Саме налагодження такої інтероперабельності стане передумовою для повноцінного функціонування аналітичних систем моніторингу ризиків і е-аудиту [30].

Електронний кабінет платника є центральним комунікаційним вузлом цифрового податкового адміністрування України й демонструє значний прогрес: охоплення майже 98 % е-звітності підтверджує системний характер трансформації. Водночас функціональна повнота системи нерівномірна: автоматизація охоплює

передусім масові стандартні процедури, тоді як складні контрольні взаємодії зберігають паперовий або гібридний характер. Ключовим інституційним ризиком є цифровий розрив, що фактично диференціює платників за рівнем адміністративного навантаження й потенційно підриває принцип рівності оподаткування. Технічна надійність системи в умовах воєнного стану та кібератак залишається критичним вузлом уразливості всієї інфраструктури цифрового адміністрування. Перспективи розвитку системи пов'язані з поглибленням інтероперабельності із суміжними реєстрами та впровадженням елементів штучного інтелекту для проактивного обслуговування платників.

8.2. SAF-T та формати електронного обміну даними

SAF-T (Standard Audit File for Tax – Стандартний аудиторський файл для цілей оподаткування) є міжнародним стандартом електронного обміну бухгалтерськими й податковими даними між організаціями та контролюючими органами чи зовнішніми аудиторами. Стандарт розроблено OECP з метою уніфікації передачі фінансово-облікових даних у цифровому середовищі, забезпечення прозорості, спрощення аудиту й поліпшення аналітики як для бізнесу, так і для держави. Перша версія SAF-T була ухвалена OECP 2005 року, остання кодифікована версія 2.0 є рекомендаційною та слугує орієнтиром для національних імплементацій. Файл передається у форматі XML, що забезпечує машинозчитуваність і кросплатформну сумісність [287; 353].

Структура SAF-T UA містить кілька ключових блоків: загальна інформація про компанію та звітний період; дані про контрагентів; реєстри первинних документів (накладні, договори, акти); журнали бухгалтерських проводок; дані про основні засоби та запаси; банківські виписки; відомості про податкові зобов'язання й кредити. Такий склад дає змогу контролюючому органу відтворити повний облік господарської діяльності платника за звітний період, зіставляючи дані первинних документів з регістрами бухгалтерського обліку та задекларованими показниками [108; 171].

Правова основа впровадження SAF-T UA в Україні базується передусім на пункті 85.2 статті 85 ПКУ, яка зобов'язує великих платників податків надавати контролюючому органу на запит під час будь-якої документальної перевірки (планової або позапланової, виїзної або невиїзної) файл SAF-T UA не пізніше двох робочих днів від дати отримання такого запиту. Формат і структура цього файлу визначені Порядком надання документів великими платниками податків в електронній формі під час проведення документальної перевірки, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2011 № 1393. Детальний технічний опис елементів SAF-T UA та XSD-схема розроблені ДПС України [38; 108; 171].

Законодавчий проєкт № 6255 передбачав розширення кола обов'язкових суб'єктів – з поступовим розповсюдженням вимоги SAF-T на широке коло платників. Проте 17 липня 2025 року уряд відкликав цей законопроєкт для вдосконалення після заперечень бізнес-спільноти, зокрема Європейської Бізнес Асоціації, Американської торгової палати та НАБУ, щодо ризиків надмірного навантаження. Ця ситуація відображає типову для постсоціалістичних держав інституційну напругу між реформаторськими прагненнями держави й адаптаційними можливостями бізнесу. З 1 січня 2026 року система е-аудиту, заснована на SAF-T UA, переведена в режим промислової експлуатації [118; 165].

Станом на березень 2025 року 34 великі платники вже подали понад 80 файлів SAF-T UA в пілотному режимі. Попереднє тестування файлів через Електронний кабінет без офіційного запиту ДПС України стало доступним для великих платників як механізм самодіагностики. Водночас платник отримує квитанцію про неприйняття файлу (через відсутність офіційного запиту) з переліком усіх виявлених технічних помилок і невідповідностей. Цей підхід дає змогу усувати проблеми до початку реального контрольного заходу [163; 171].

Серед провідних постачальників програмного забезпечення для формування SAF-T UA активну роль відіграє компанія Linkos Group (MEDOC API SAF-T UA) та ERP-система IT-Enterprise. Компанія Smart SAF-T UA від SMART-IT розробила спеціальний модуль у складі Microsoft Dynamics 365 Finance & Operations. Це

свідчить про зростання екосистемної готовності до стандарту, проте для малого та середнього бізнесу (МСП) складність і вартість перебудови облікових систем залишаються значними бар'єрами [38; 107; 118].

Кейс 2. Один з великих торговельних холдингів, що бере участь у пілоті SAF-T UA, виявив під час тестування файлу понад 400 структурних помилок у класифікаторі контрагентів і первинних документів. Виправлення цих помилок зайняло понад 3 місяці внутрішньої роботи бухгалтерської служби. Водночас кейс засвідчив, що впровадження SAF-T генерує «ефект очищення даних»: у процесі підготовки файлу компанія виявила та виправила ряд облікових помилок, що знизило ризик донарахувань під час майбутньої перевірки.

Порівняльний аналіз засвідчує, що Україна обрала помірно-консервативний підхід до SAF-T, обмежуючи його застосування великими платниками та прив'язуючи до конкретних контрольних заходів, тоді як передові юрисдикції ЄС рухаються до системного безперервного моніторингу. Визначальна перевага такого підходу – можливість відпрацювати технологічну та інституційну модель на найпотужнішому сегменті платників до масштабування. Водночас вилучення МСП з орбіти SAF-T означає збереження значного – «сліпої плями» аналітичного покриття, а саме в структурі ухилення від сплати податків малий бізнес традиційно представлений непропорційно великим [107].

Ключовим аналітичним висновком є те, що ефективність SAF-T залежить не лише від технічної архітектури файлу, а від спроможності ДПС України автоматично аналізувати отримані масиви даних. Без достатнього аналітичного апарату та навчених фахівців SAF-T ризикує перетворитися на регуляторне навантаження без пропорційного фіскального ефекту. Саме тому паралельне впровадження системи е-аудиту є стратегічно невід'ємним від SAF-T.

Таблиця 8.2 – Порівняльна матриця впровадження SAF-T: Україна проти підходів ОЕСР та ЄС

Критерій порівняння	Підхід ОЕСР (версія 2.0)	Провідні країни ЄС (Португалія, Польща, Румунія, Норвегія)	Україна (SAF-T UA)	Ризики / Обмеження	Аналітична ефективність
Правова основа	Рекомендаційний стандарт	Обов'язковий для всіх або окремих категорій платників	Ст. 85 ПКУ: обов'язковий для великих на запит	Відсутність законодавчого охоплення МСП	Середня: охоплення < 20 % платників
Формат файлу	XML	XML (адаптований)	XML (XSD-схема ДПС)	Ризик технічних помилок під час генерації	Висока: машинозчитуваність забезпечено
Спосіб подання	На запит або в режимі реального часу	Переважно на запит; деякі країни – регулярно	Виключно на запит під час перевірки	Ризик «точечного» контролю без системного аналізу	Середня: проактив-ний моніторинг відсутній
Строк подання	Варіюється (від 2 до 30 днів)	Зазвичай 5–30 днів	2 робочі дні	Надмірно стислий строк для складних структур	Висока: стимулює підтримку готових файлів
Кола застосування	Рекомендовано поступове розширення	Усі платники або великі + перехід до МСП	Лише великі платники	Вилучення МСП знижує аналітичне покриття	Нижча для загальної системи
Інтеграція з обліковими системами	Рекомендована через API	Вбудовано в ERP-системи (SAP, Oracle, local)	Часткова: MEDOC, IT-Enterprise, 1С-замінники	Різнорідність облікового ПЗ; міграція із забороненого ПЗ	Нерівномірна: вища для великих підприємств
Мета: поточний етап	Повний електронний аудит	Аудит без виїзду, автоматизований аналіз	Підготовка до е-аудиту, пілотна фаза	Технологічна й організаційна зрілість ДПСУ	Формується: система е-аудиту запущена 01.01.2026
Підтримка МСП	Спрощені профілі	Спрощені версії SAF-T у низці країн	Відсутній спрощений формат для МСП	Реальна загроза зростання комплаєнс-витрат	Потребує окремого рішення

Джерело: розроблено авторами на основі [38; 118; 165; 287; 342; 353].

SAF-T UA є структурним стержнем переходу України до цифрового контролю: стандарт забезпечує формалізований машиночитуваний обмін обліковими даними, що створює технологічну основу для аналітичного аудиту. Сучасний стан впровадження відображає пілотний характер: охоплення лише великих платників та умови «на запит» обмежують системний аналітичний потенціал. Відкликання законопроєкту № 6255 свідчить про інституційний дисбаланс між реформаторською амбіцією та реальною готовністю бізнесу, що потребує додаткової аналітичної роботи щодо оцінювання комплаєнс-витрат для різних категорій платників. Перспективи розширення SAF-T на МСП потребують паралельного розроблення спрощених технічних специфікацій і програм підтримки переходу.

8.3. Електронний аудит (е-аудит)

Електронний аудит (е-аудит) – це цифровий інструмент податкового контролю, що передбачає автоматичний аналіз структурованих даних бухгалтерського та податкового обліку платника в електронному форматі без або із мінімальним фізичним контактом між інспекторами й платником. Глобальний контекст розвитку е-аудиту визначається концепцією ОЕСР «Податкове адміністрування 3.0», яка розглядає е-аудит як наступний еволюційний крок після е-подання звітності та е-платежів – перехід до «вбудованої» (embedded) системи податкового контролю, інтегрованої в бізнес-процеси платників. ОЕСР у виданні Tax Administration 2023 фіксує, що 80 % податкових адміністрацій-членів форуму використовують Big Data у своїй діяльності, а цифрова трансформація стала системним пріоритетом [73; 163; 165; 337; 342].

В Україні система е-аудиту запущена в промислову експлуатацію з 1 січня 2026 року. Відповідно до офіційного визначення ДПС України е-аудит забезпечує: автоматичну перевірку структури логічної узгодженості й повноти даних бухгалтерського обліку платника; застосування аналітичних та аудиторських тестів

для оцінювання коректності даних і повноти відображення операцій; виявлення потенційних ризиків і невідповідностей; формування аналітичних висновків для ухвалення управлінських рішень. Основним джерелом даних є файл SAF-T UA [165; 253].

Розробка системи е-аудиту здійснювалася спільно з міжнародними партнерами. Проєкт EU4PFM (Програма підтримки управління державними фінансами України, що фінансується ЄС) надає технічну підтримку в розробці аналітичних алгоритмів і підготовці персоналу. Із жовтня 2025 року ДПС України та Світовий банк також розпочали співпрацю щодо модернізації ІТ-систем та впровадження міжнародних стандартів кібербезпеки [152; 167; 169].

Дані таблиці 8.3 демонструють принципову зміну логіки контрольної діяльності: від «перевірки з причини підозри» до «системного аналізу даних усіх платників». Це знижує вибірковість і суб'єктивізм у відборі об'єктів перевірки та потенційно підвищує рівень добровільного дотримання – платники, усвідомлюючи автоматичний моніторинг, схильні до більшої обережності під час формування звітності.

Аналітичний потенціал е-аудиту реалізується через застосування спеціалізованих аудиторських тестів. У міжнародній практиці стандартними тестами є:

– аналіз закону Бенфорда (перевірка розподілу першої цифри в числових рядах для виявлення маніпуляцій);
– аналіз дублювань платежів; виявлення кругових транзакцій;
– перевірка арифметичної узгодженості між регістрами;
– аналіз відповідності ПДВ-зобов'язань і кредитів;
– перевірка хронологічного порядку документів.

Українська система е-аудиту також містить ці аналітичні алгоритми, проте детальний перелік застосовуваних тестів публічно не розкрито з огляду на можливість уникнення платниками виявлення [287].

Таблиця 8.3 – Порівняльний аналіз традиційного та електронного аудиту в системі податкового контролю України

Параметр	Традиційний аудит	Електронний аудит (е-аудит)	Ризики е-аудиту	Аналітична ефективність	Практична реалізація в Україні
Основний метод	Документальна перевірка паперових та електронних копій	Автоматизований аналіз масивів структурованих даних SAF-T UA	Залежність від якості вхідних даних	Висока: обробка тисяч транзакцій одночасно	Запущено 01.01.2026; охоплює великих платників
Об’єкт перевірки	Вибіркові первинні документи, реєстри	Повна сукупність даних бухобліку та первинних документів	Ризик «алгоритмічних хибних спрацьовувань»	Висока: суцільна перевірка без вибіркового підходу	Реалізовано через XSD-схему SAF-T UA
Фізичний контакт	Обов’язковий (виїзна) або паперовий (невиїзна)	Мінімальний або відсутній	Ризик зниження якості під час усунення людської участі	Висока: знижує корупційні ризики	Принцип «мінімум втручань» задекларовано ДПСУ
Тривалість	10–90 робочих днів залежно від виду	Від кількох годин до кількох днів	Ризик поспішних висновків без контексту	Висока: значне скорочення строків	Формується: строки не регламентовані окремим актом
Використання ресурсів ДПСУ	Висока потреба в кваліфікованих інспекторах	Частково замінюється аналітичними алгоритмами	Технологічна залежність; ризик звільнень	Висока: вивільнення ресурсів для складних справ	У процесі перепрофілювання [^20]
Охоплення ризиків	Обмежено часом перевірки та вибіркою	Системний аналіз усіх транзакцій	Ризик ігнорування якісних аспектів	Висока: виявлення прихованих схем	Аналітичні тести ДПСУ – у стадії налаштування
Права платника	Право на оскарження рішень, допит свідків	Право на пояснення автоматичних висновків	Ризик «чорної скриньки» – непрозорість алгоритмів	Низька – середня: без публічного розкриття алгоритмів	Нормативне забезпечення прав в е-аудиті потребує доопрацювання
Прецедент у міжнародній практиці	Класична форма	Португалія, Польща, Норвегія, Австрія – понад 10 років	Досвід Румунії: масові помилкові донарахування 2023 р.	Підтверджена практикою ЄС	Запозичення та адаптація досвіду ЄС через EU4PFM

Джерело: сформовано авторами на основі [118; 165; 167; 287; 337; 342].

Виклики впровадження е-аудиту в Україні можна систематизувати так:

по-перше, технологічна залежність від якості вхідних даних – якщо облікова система платника генерує некоректний SAF-T UA, результати е-аудиту будуть хибними;

по-друге, кадрова потреба – е-аудит потребує нового профілю фахівців ДПС України, що поєднують знання бухгалтерського обліку, інформаційних технологій і аналітики даних;

по-третє, нормативна невизначеність – процесуальний статус результатів е-аудиту як підстав для донарахувань і штрафів потребує деталізації в ПКУ;

по-четверте, ризик «чорної скриньки» – непрозорість алгоритмів ухвалення рішень може порушувати право платника на справедливе й передбачуване адміністрування.

Науковці зазначають, що оцифровування систем оподаткування, зокрема через ШІ та блокчейн, значно підвищує комплаєнс і операційну ефективність, водночас залишаючи відкритими питання регуляторних рамок, нарощування потенціалу та спрощення для МСП.

Досвід Румунії, яка 2023 року стикнулася з масовими помилковими донарахуваннями внаслідок збоїв у алгоритмах РО SAF-T, є застережним прикладом для України. Адже поспішне масштабування без достатнього тестування та чіткої апеляційної процедури генерує як фіскальні, так і репутаційні втрати для адміністрації [287].

Е-аудит є якісним стрибком у системі податкового контролю України – перехід від вибіркового документального аналізу до суцільного аналізу всіх облікових даних платника.

Запуск системи з 1 січня 2026 року знаменує початок нового етапу в українській практиці податкового контролю, проте тривала ефективність залежатиме від вирішення кількох системних проблем: якості вхідних даних SAF-T, кадрового потенціалу ДПС України для роботи з аналітичними системами, процесуального закріплення прав платників у цифровому контрольному середовищі та прозорості алгоритмів.

Система ризик е-аудиту – надмірна довіра до автоматичних висновків без достатнього людського контролю потребує закріплення обов’язку фахового аналізу результатів до ухвалення контрольних рішень.

8.4. Big Data та аналітика в системі податкового контролю

Big Data в контексті податкового адміністрування визначається чотирма характеристиками: обсяг (volume), швидкість (velocity), різноманітність (variety) і достовірність (veracity) – та охоплює масиви інформації, які перевищують аналітичні можливості традиційних інструментів обробки даних.

OECP у виданні Tax Administration 2023 констатує, що 80 % податкових адміністрацій-членів ФТА використовують Big Data в своїй операційній діяльності, переважно для підвищення ефективності управління ризиками. У концепції «Податкове адміністрування 3.0» аналітика великих даних визначається як один із ключових блоків побудови цифрової екосистеми управління дотриманням [167; 337; 342].

Для України ключовим прикладом впровадження Big Data є рішення «Big Data TP» – автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків трансфертного ціноутворення, розроблена ДПС України за підтримки EU4PFM.

Ця система дає змогу аналізувати ризики трансфертного ціноутворення на трьох рівнях – макроекономічному, середньому та мікроекономічному, підвищує рівень добровільного податкового комплаєнсу та знижує вплив «людського чинника». Схожі рішення відображають загальну тенденцію до автоматизованого попередньо-аналітичного ризик-менеджменту в протиставлення реактивному «ручному» відбору об’єктів перевірки [164].

Ключовим структурним підрозділом ДПС України, відповідальним за впровадження аналітичних методів контролю, є Департамент управління ризиками, що містить відділи прогнозу, аналізу, звітності та структурний компонент управління з виявлення й опрацювання податкових ризиків на регіональному рівні. Завданням цих підрозділів є моніторинг фінансово-господарських операцій платників на наявність ознак уникнення оподаткування [161].

Предиктивна аналітика в системі ДПС України базується на перехресній перевірці (cross-matching) даних з різних джерел: декларацій з ПДВ, реєстрів податкових накладних (ЄРПН), митних

декларацій, даних ДРФО, відомостей від банків у рамках фінансового моніторингу й у перспективі – файлів SAF-T UA.

Наукові дослідження підтверджують, що такий підхід дає змогу виявляти складні схеми уникнення оподаткування, охоплюючи «ланцюги» фіктивних підприємств і схеми заниження бази оподаткування. IMF у дослідженні «The Promise and Limitations of Information Technology for Tax Mobilization» підкреслює, що технологія сама собою не вирішує проблему ухилення – ключовим залишається інституційний потенціал і якість управління [143; 269; 323].

Беладуаві та Аттак (Belahouaoui, Attak) у систематичному огляді літератури 2024 року (Scopus, Web of Science) на основі аналізу 62 наукових праць встановили, що цифровізація, зокрема через ШІ та блокчейн, значно підвищує рівень дотримання податкового законодавства й операційну ефективність. Водночас автори застерігають, що в країнах із перехідними економіками зберігаються суттєві проблеми з упровадженням та інтеграцією цих технологій. Це застереження є особливо релевантним для України в умовах воєнного часу й обмежених інституційних ресурсів [281].

Ефективність Big Data аналітики критично залежить від якості та управління даними (Data Governance). У системі ДПС України ця проблема має кілька вимірів.

По-перше, інтероперабельність між базами даних різних відомств (ДПСУ, Держмитслужби, Пенсійного фонду, Мін'юсту, НАБУ та НБУ) залишається обмеженою, що ускладнює перехресну перевірку. Національна стратегія доходів на 2024–2030 роки ставить завданням «запровадження автоматизованої системи обміну інформацією в податкових цілях» і «створення консолідованої системи збору, зберігання та обробки податкової і митної інформації».

По-друге, питання якості та цілісності даних – наявність дублювань, прогалин, архаїчних форматів в успадкованих базах – ускладнює застосування сучасних аналітичних методів.

По-третє, збереження персональних даних платників і захист конфіденційності комерційної інформації є не лише правовим, а й довірчим питанням, що прямо впливає на готовність бізнесу до цифрової взаємодії [30].

У рамках технічної допомоги EU4PFM реалізується розробка систем data warehouse (DWH) та систем управління ризиками (АСУПР) для ДПС України. Ці заходи покликані подолати фрагментованість інформаційної інфраструктури і забезпечити єдине аналітичне середовище для роботи з даними різного походження [152; 167].

Дані таблиці 8.4 відображають суттєву нерівномірність розвитку аналітичної екосистеми ДПС України: найбільш розвиненими є компоненти, що мали найдовший час розвитку (ЄРПН, Big Data TP), тоді як новітні аналітичні методи (ML, SAF-T-аналітика) перебувають на початкових стадіях. Інтеграція між базами різних відомств залишається ключовим «вузьким місцем» всієї аналітичної системи.

Звертає на себе увагу відсутність публічно задокументованої методології управління якістю даних (Data Quality Management) в ДПС України, що є серйозним ризиком для надійності аналітичних висновків. Міжнародні дослідники неодноразово наголошували, що «алгоритмічна аналітика на брудних даних виробляє брудні результати» (garbage in – garbage out), що в контексті автоматичних донарахувань може мати значні правові наслідки для платників [269].

Трансформація аналітичних функцій ДПС України потребує виваженого підходу до розподілу ролей між автоматизованими системами й фахівцями. ОЕСР у концепції «Податкового адміністрування 3.0» підкреслює потребу в нових компетенціях (new skill sets) – персонал має поєднувати традиційні аудиторські знання з аналітикою даних і цифровими компетенціями. В українському контексті це означає: по-перше, перепрофілювання частини інспекторів від традиційних перевірок до аналітичної роботи; по-друге, підвищення вимог до цифрових компетенцій під час набору нових фахівців; по-третє, розробку чітких регламентів взаємодії між автоматизованими системами та людиною, зокрема вимог щодо обов’язкового фахового перегляду перед ухваленням рішень, що мають правові наслідки [342].

Таблиця 8.4 – Матриця аналізу Big Data та предиктивної аналітики в системі ДПС України: ризики, потенціал та обмеження

Компонент аналітики	Поточний стан в Україні	Аналітичний потенціал	Ризики / Обмеження	Практичне застосування	Рекомендований пріоритет
Перехресна перевірка ПДВ-накладних (ЄРПН)	Функціонує в промисловому режимі	Висока: виявлення фіктивних ланцюгів	Ризик хибних блокувань сумлінних платників	Активно застосовується: блокування реєстрації ризикових ПН	Підтримка та вдосконалення
Аналіз ризиків транс-фертного ціноутво-рення (Big Data TP)	Запроваджено (EU4PFM)	Висока: три рівні аналізу	Потреба в актуальних міжнародних цінових базах	Впроваджено для великих груп компаній	Розширення охоплення
Інтеграція митних і податкових даних	Часткова; дворівнева система	Висока: виявлення занижених цін імпорту	Відомчі бар'єри між ДПСУ та Держмитслужбою	Обмежена: потребує спільної платформи	Критично важливий пріоритет
Предиктивний аналіз комплаєнсу	У стадії розвитку (система АСУПР	Висока: проактивне виявлення до подання звітності	Ризик дискримінації «підозрілих» платників без доказів	У стадії розробки	Пілотне впровадження
Аналітика SAF-T UA	Початковий етап (2026)	Досить висока: суцільний аналіз транзакцій	Обмежений обсяг даних (лише великі платники)	Запущено в промисловому режимі	Поступове розширення
Аналітика соціальних мереж і відкритих джерел	Мінімальне	Середня: виявлення незадекларованої діяльності	Правові обмеження використання персональних даних	Не застосовується системно	Нормативне регулювання перед впровадженням
Машинне навчання для класифікації ризиків	Експеримен-тальний рівень	Досить висока: самонавчальні моделі	«Непрозорість» алгоритмів; ризик систематичних помилок	У стадії НДДКР	Стратегічний пріоритет після 2026 р.

Джерело: створено авторами на основі [30; 161; 164; 167; 281; 337; 342].

Big Data та предиктивна аналітика є стратегічним вектором розвитку системи податкового контролю в Україні: від реактивного до проактивного, від вибіркового до суцільного аналізу. Запровадження Big Data ТР і формування аналітичної інфраструктури на основі SAF-T UA заклали технологічний фундамент для переходу. Критичними обмеженнями залишаються: відомча фрагментованість баз даних, відсутність сертифікованої методології Data Governance, недостатній кадровий потенціал для аналітичної роботи й ризик непрозорих алгоритмічних рішень. Баланс між автоматизацією та фаховим людським контролем є принципом, що має бути закріплений у нормативній базі е-аудиту й управлінні ризиками.

8.5. Кіберризики та захист податкової інформації

Перехід до цифрового податкового адміністрування генерує якісно нові ризики для безпеки інформаційних систем. В умовах повномасштабного збройного конфлікту Україна стикається з безпрецедентним за масштабом кіберпротиборством, у якому критична інформаційна інфраструктура держави, включно із системами ДПС України, є пріоритетною ціллю.

Закон України від 05.10.2017 № 2163-VIII «Про основні засади забезпечення кібербезпеки України» визначає правові та організаційні основи захисту національних інтересів у кіберпросторі та встановлює систему суб'єктів кібербезпеки, включно із Держспецзв'язком, СБУ, Нацполіцією та Нацбанком [21].

Для ДПС України характерний специфічний профіль кіберризиків.

По-перше, фішингові атаки від імені ДПС України – 2025 року зафіксовано розповсюдження фейкових листів від імені органів ДПС із вкладеннями, що містили JS-скрипти для отримання віддаленого доступу до комп'ютерів користувачів. CERT-UA та фахівці ДПС України спільно виявили й відреагували на цей інцидент, але сам факт свідчить про уразливість платників податків, що взаємодіють із ДПС України в електронній формі.

По-друге, ризик атак на серверну інфраструктуру ДПС України – централізація інформаційних ресурсів у єдиних центрах обробки даних підвищує привабливість цих об'єктів для кібератак.

По-третє, ризики постачальника програмного забезпечення (supply chain attacks) – широке використання сторонніх ERP-рішень і бухгалтерських програм платниками утворює вектор атаки через ланцюжок постачань ПЗ [178].

Система нормативно-правового регулювання кіберзахисту в Україні охоплює кілька рівнів: на рівні загального законодавства – Закон України № 2163-VIII та Стратегія кібербезпеки України; на відомчому рівні – методичні рекомендації Держспецзв'язку з кіберзахисту, що є обов'язковими для органів державної влади.

Специфічно для податкової системи – заходи, передбачені концепцією ІСМЕ (управління інформаційною безпекою), відповідність якій підтверджена Глобальним Форумом ОЕСР у червні 2024 року: «ДПС України успішно пройшла оцінювання щодо зрілості системи управління інформаційною безпекою відповідно до стандартів автоматичного обміну інформацією (CRS / CbCR)». Це оцінювання підтверджує, що система захисту конфіденційності та безпеки інформації в ДПС України відповідає міжнародним вимогам, встановленим для участі в глобальному обміні фінансовими даними [21; 166].

ДПС України системно вживає заходи з мінімізації кіберризиків, а саме використання та оновлення ліцензійного ПЗ і антивірусного захисту відповідно до рекомендацій СБУ та Держспецзв'язку; сертифікований захист ключів КЕП; контроль доступу до інформаційних систем. У рамках співпраці зі Світовим банком (з жовтня 2025 р.) реалізуються заходи з підвищення рівня захисту даних підприємців в Електронному кабінеті згідно з міжнародними стандартами кібербезпеки [144; 169].

Матриця, представлена в таблиці 8.5, засвідчує, що найбільш критичними за поєднанням імовірності та впливу є загрози фішингових атак і цілеспрямованих кібератак APT-рівня.

Таблиця 8.5 – Матриця кіберризиків і захисту податкової інформаційної інфраструктури України

Категорія ризику	Конкретна загроза	Ймовірність (в умовах конфлікту)	Фіскальний / Інституційний вплив	Наявні заходи захисту в ДПСУ	Ефективність захисту	Аналітичний висновок
1	2	3	4	5	6	7
Цілеспрямовані атаки (APT)	Знищення або підміна баз даних платників; блокування системи е-аудиту	Висока	Катастрофічний: втрата фіскальних даних, зупинка контролю	Фізична й логічна сегрегація, резервне копіювання	Задовільна за наявності актуальних протоколів	Пріоритет № 1: потреба в захищених backup-центрах поза зоною конфлікту
Фішингові атаки від імені ДПСУ	Зараження ПК бухгалтерів платників; крадіжка КЕП	Досить висока (підтверджено 2025 р.)	Значний: компрометація облікових даних, підроблені декларації	CERT-UA + ДПСУ: виявлення та попередження	Часткова: залежить від обізнаності платників	Потреба в системній освіті платників
Атаки типу DDoS	Блокування Електронного кабінету в пікові строки звітності	Висока	Середній: збої у виконанні зобов’язань платниками	CDN, резервні канали	Невідома публічно	Потребує публічної звітності про інциденти
Supply chain attacks	Компрометація бухгалтерського ПЗ (МедОК, 1С-замінники)	Середня – висока	Значний: масовий витік даних або підроблення SAF-T файлів	Заборона ПЗ з недружніх країн (постанова КМУ від 22.10.2025 № 1335)	Середня: замінники 1С проходять верифікацію	Постанова КМУ № 1335 – системний крок вперед

Продовження таблиці 8.5

1	2	3	4	5	6	7
Несанкціонований доступ зсередини	Корупція: витік або продаж даних платників	Середня	Високий: підрив довіри; порушення конфіденційності	Рольовий контроль доступу (RBAC), аудит дій	Невідома: дані про внутрішні розслідування не публікуються	Потрібне незалежне зовнішнє оцінювання процедур
Маніпуляція з даними бази	Підроблення реєстрів (ЄРПН, ДРФО)	Середня	Катастрофічний: системна недостовірність даних	Хеш-контроль, ланцюги підтвердження	Середня	Застосування технологій blockchain для незмінності записів – перспективний напрям
Порушення конфіденційності даних CRS/CbCR	Витік міжнародно обмінюваних фінансових даних	Низька – середня	Значний: дипломатичні та репутаційні наслідки	Оцінка OECP Global Forum – відповідність підтверджена 2024 р.	Висока: відповідно до оцінки OECP [^29]	Підтримувати відповідність; переглядати під час розширення обміну

Джерело: створено авторами на основі [21; 144; 166; 169; 178].

Показово, що обидва ризики підтверджені реальними інцидентами або офіційними застереженнями ДПС України та CERT-UA, що надає матриці верифіковане підґрунтя. Заборона ПЗ з недружніх країн, запроваджена постановою КМУ від 22 жовтня 2025 року № 1335, є важливим превентивним кроком щодо ризиків через ланцюжки постачань ПЗ.

Концепція цифрової простежуваності (digital traceability) передбачає здатність систем забезпечити можливість відстежити кожну транзакцію, кожен документ і кожну зміну даних від виникнення до поточного стану. У системі ДПС України цифрова простежуваність реалізується через реєстраційний порядок підписання та прийому електронних документів; квитанції про отримання й обробку кожного електронного документа; журнали дій у Електронному кабінеті; незмінність поданих звітів після встановленого строку (можливість виправлення через уточнювальну декларацію) [342].

Однак повноцінна аудиторська простежуваність (audit trail) – можливість відстежити кожну зміну в базах даних ДПС України з ідентифікацією відповідального публічно не задокументована. Це є суттєвою прогалиною як з погляду кіберзахисту (виявлення несанкціонованих змін), так і прав платника (можливість оскарження результатів е-аудиту, заснованих на потенційно зміненій базі даних). Застосування технологій незмінного журналювання (immutable logging), а в перспективі – технологій розподіленого реєстру (blockchain) могло б принципово підвищити рівень цілісності та простежуваності.

Довіра платників до системи цифрового адміністрування є критичним чинником добровільного дотримання. ДПС України спільно з EU4PFM реалізує «План заходів на 2025–2026 роки з підвищення довіри до податкової служби», розроблений на основі незалежного оцінювання. Водночас систематичне публічне розкриття інформації про кіберінциденти, що стосуються даних платників, досі не є нормою, тоді як у провідних країнах ЄС повідомлення про порушення безпеки персональних даних (data breach notification) є законодавчо обов’язковим [169].

Норми GDPR (Загальний регламент про захист даних), обов’язкові для країн ЄС, фактично стануть орієнтиром для України в

контексті євроінтеграції та гармонізації законодавства з acquis ЄС. Зокрема, директиви DAC8 та CRS 2.0, імплементація яких запланована в рамках співпраці ДПС-EU4PFM, передбачають підвищені вимоги до захисту та обробки персональних даних у разі міжнародного обміну [167].

Ключовим етичним і правовим питанням є баланс між ефективністю цифрового контролю та правами платника: правом на захист персональних даних, правом на конфіденційність комерційної інформації, правом на справедливий і передбачуваний адміністративний процес. Надмірна автоматизація без відповідних процесуальних гарантій ризикує підірвати конституційно захищене право на захист від необґрунтованого втручання в приватне та ділове життя.

Кіберзагрози є невід'ємною складовою ризикового профілю цифрового податкового адміністрування в Україні, і в умовах збройного конфлікту вони набувають критичного значення, що не має аналогів у мирних умовах інших країн. Система кіберзахисту ДПС України відповідає базовим міжнародним стандартам, що підтверджено позитивним оцінюванням ОЕСР 2024 року. Водночас низка системних прогалин, зокрема відсутність публічної аудиторської простежуваності змін у базах даних, недостатня освіта платників щодо кіберзагроз, ризики через ланцюжки постачань ПЗ, потребує цілеспрямованих інституційних заходів. Правова рамка захисту персональних даних платників потребує гармонізації з вимогами GDPR і нормами про data breach notification в контексті євроінтеграційного курсу України.

Дослідження п'яти ключових компонентів цифрового податкового адміністрування України демонструє, що країна перебуває в точці критичного переходу від цифровізації форм взаємодії до цифровізації змісту контрольної діяльності. Запуск е-аудиту 2026 року, впровадження SAF-T UA, розвиток Big Data аналітики та отримання міжнародної верифікації системи інформаційної безпеки – це конкретні системні досягнення, що не є декларативними. Водночас аналіз виявляє системні технологічні слабкості, а саме відомча фрагментованість даних, нерівномірна цифрова зрілість між великими й малими платниками, недостатня прозорість аналітичних алгоритмів і відсутність кодифікованої методології Data Governance.

Інституційна готовність ДПС України до повноцінного цифрового трансформування є асиметричною, адже технологічні рішення випереджають кадровий, нормативний і культурний виміри трансформації. Бізнес-спільнота, зокрема МСП, ще неповною мірою підготовлена до вимог SAF-T UA і е-аудиту – ця прогалина становить ключовий ризик для ефективної реалізації реформи.

Ефективна відповідь на виявлені виклики потребує кількох взаємопов'язаних дій: по-перше, законодавчого закріплення процесуальних гарантій платників у середовищі е-аудиту – права на пояснення автоматичних висновків, обмежень на автоматичні санкції; по-друге, розробки та впровадження офіційної Методики управління якістю податкових даних (Data Governance Framework); по-третє, поетапного розширення SAF-T UA на МСП зі спрощеними технічними специфікаціями й підтримкою переходу; по-четверте, поглиблення інтероперабельності між ДПС України, Держмитслужбою та іншими відомствами як технологічного підґрунтя для системної аналітики; по-п'яте, інтеграції AI-асистованого аналізу й машинного навчання в систему ризик-менеджменту ДПС України зі збереженням обов'язкового людського аудиту критичних рішень.

Тестові завдання

1. Концепція ОЕСР, що розглядає безперервну інтеграцію податкових процесів у природні цифрові середовища платників як основний вектор реформ, називається:

а) Digital Tax System 2.0;

б) «Податкове адміністрування 3.0» (Tax Administration 3.0);

в) E-Fiscal Governance 2030;

г) Cyber-Tax Framework.

2. Яка стаття Податкового кодексу України є нормативним підґрунтям функціонування Електронного кабінету та визначає принципи його роботи:

а) стаття 16.1;

б) стаття 20.1;

в) стаття 42-1;

г) стаття 85.2.

3. Який рівень подання звітності в електронній формі був досягнутий в Україні станом на 2024 рік:

а) приблизно 50 %;

б) майже 75 %;

в) майже 98 %;

г) 100 %.

4. Дані SAF-T з метою уніфікації обміну бухгалтерською та податковою інформацією передаються в міжнародному стандарті (форматі):

а) PDF;

б) XML;

в) JSON;

г) XLSX.

5. Великий платник податків, відповідно до пункту 85.2 ПКУ, зобов'язаний надати файл SAF-T UA на запит ДПС України під час перевірки упродовж:

а) не пізніше 24 годин;

б) не пізніше двох робочих днів;

в) 10 календарних днів;

г) одного місяця.

6. З якої дати систему електронного аудиту (е-аудиту) в Україні було офіційно переведено в режим промислової експлуатації:

а) 1 січня 2024 року;

б) 1 липня 2025 року;

в) 1 січня 2026 року;

г) 1 вересня 2024 року.

7. Основним джерелом даних для автоматичної перевірки структури та логічної узгодженості обліку в системі е-аудиту є:

а) паперові акти виконаних робіт;

б) скріншоти з облікової програми платника;

в) файл SAF-T UA;

г) усні пояснення головного бухгалтера.

8. Яка з наведених характеристик НЕ входить до стандартних «чотирьох V» під час визначення Big Data в податковому адмініструванні:

а) обсяг (volume);

б) швидкість (velocity);

в) віртуальність (virtuality);

г) достовірність (veracity).

9. Спеціалізоване ІТ-рішення «Big Data TP» було впроваджено ДПС України за підтримки EU4PFM для аналізу ризиків:

а) у сфері роздрібної торгівлі підакцизними товарами;

б) у сфері трансфертного ціноутворення;

в) пов’язаних із виплатою заробітної плати «в конвертах»;

г) ухилення від сплати земельного податку.

10. Отримання ДПС України позитивної оцінки від Глобального Форуму ОЕСР у червні 2024 року підтвердило зрілість системи:

а) автоматичного блокування ПДВ-накладних;

б) підготовки кадрів для аналітичних підрозділів;

в) управління інформаційною безпекою (захисту конфіденційності даних);

г) фізичної охорони будівель територіальних органів.

ТЕМА 9
МІЖНАРОДНИЙ ОБМІН ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ

9.1. Концепція податкової прозорості: міжнародні стандарти та інструменти контролю.

9.2. CRS, FATCA та автоматичний обмін фінансовою інформацією: принципи, механізми й імплементація в Україні.

9.3. BEPS і протидія розмиванню податкової бази: міжнародні механізми та їхній вплив на Україну.

9.4. Роль міжнародної співпраці в податковому контролі: механізми, ефективність та інституційна взаємодія.

9.5. Вплив міжнародного обміну на національну систему контролю: трансформація адміністрування, цифровізація та аналітичні наслідки.

9.1. Концепція податкової прозорості: міжнародні стандарти та інструменти контролю

Концепція податкової прозорості (tax transparency) сформувалася як системна відповідь міжнародної спільноти на глобальну проблему офшорного ухилення від оподаткування та агресивного податкового планування. В академічній літературі з міжнародного оподаткування податкова прозорість визначається як стан, за якого фінансова та податкова інформація про платників податків є доступною для компетентних органів незалежно від юрисдикції, в якій зберігаються відповідні активи або ведеться документація. Вона є водночас принципом побудови міжнародних фіскальних відносин, механізмом контролю та каталізатором добровільного дотримання податкового законодавства [319].

Теоретично виокремлюють три виміри прозорості у сфері оподаткування:

– інформаційну прозорість (доступність даних про фінансові рахунки та транзакції);

– правову прозорість (ясність і передбачуваність норм про обмін інформацією);

– інституційну прозорість (відкритість і підзвітність самих податкових органів).

Усі три виміри взаємопов'язані, адже без належної правової бази неможливо забезпечити якісний автоматичний обмін, а без технологічної готовності інституцій – реалізувати інформаційний обмін на практиці. Для України принципово важливим є усвідомлення, що прозорість у цьому розумінні є не лише технічним інструментом, а стратегічним вектором реформування системи податкового адміністрування.

Функціональне значення прозорості як інструменту контролю проявляється в чотирьох основних площинах:

1) вона розширює інформаційну базу податкових органів за рахунок даних іноземних юрисдикцій;

2) формує превентивний ефект, знижуючи стимули до укриття активів за кордоном;

3) підвищує якість ризик-аналізу через верифікацію задекларованих даних з іноземними джерелами;

4) сприяє виявленню контрольованих іноземних компаній (КІК), що є особливо актуальним у контексті імплементації відповідних норм Податкового кодексу України [291; 328].

Сучасна архітектура міжнародних стандартів податкової прозорості є результатом тривалого інституційного будівництва, що активізувалося після глобальної фінансової кризи 2008–2009 рр. ОЕСР разом із G20 сформували дворівневу систему обміну інформацією: обмін за запитом (EOIR – Exchange of Information on Request) та автоматичний обмін фінансовою інформацією (AEOI – Automatic Exchange of Information). Перший базується на двосторонніх угодах і передбачає надання конкретних даних на відповідний запит компетентного органу; другий – на Єдиному стандарті звітності (CRS) та означає системну щорічну передачу визначеного масиву даних без потреби індивідуальних запитів.

Ключовим інституційним механізмом моніторингу стандартів прозорості є Глобальний форум з питань прозорості та обміну інформацією з метою оподаткування (Global Forum). Станом на

2025 рік до нього входять 172 юрисдикції; 89 % переглянутих країн отримали оцінки «відповідно» або «переважно відповідно» вимогам стандарту EOIR, а 95 % країн мають правові основи для CRS «в наявності» або такі, що потребують незначного доопрацювання. Україна є членом Глобального форуму з 2013 року та пройшла перший раунд перевірки (Phase 1) 2016 року, після чого отримала рекомендації щодо вдосконалення доступу до банківської інформації й забезпечення прозорості кінцевих бенефіціарів [158; 192; 308].

Паралельно з OECD/G20 архітектурою прозорості Європейський Союз розвинув власну систему обміну податковою інформацією через серію Директив про адміністративне співробітництво (DAC 1-8).

Директива DAC6 запровадила обов'язкове розкриття транскордонних схем з ознаками агресивного планування, а DAC7 та DAC8 розширили сферу обміну на цифрові платформи та криптоактиви. Як кандидат на вступ до ЄС, Україна зобов'язана наблизити національне законодавство до стандартів DAC6 – DAC8, що визначає стратегічний горизонт реформування системи розкриття інформації про транскордонні угоди [157].

Вплив міжнародної прозорості на поведінку платників податків є емпірично підтвердженим. Дослідження, здійснені в рамках OECD і МВФ, демонструють, що впровадження угод про обмін інформацією супроводжувалося скороченням банківських депозитів в офшорних фінансових центрах на 11 % після підписання угод EOIR та приблизно на 25 % після запровадження угод про автоматичний обмін. Масштабний ефект добровільного розкриття активів уже дав понад 135 млрд євро додаткових надходжень до бюджетів різних країн, охоплюючи штрафи та пені; понад 1 млн платників добровільно заявили про офшорні активи завдяки програмам амністії, запроваджених в очікуванні обміну [23; 298; 308].

Для України ці дані мають принципове значення, адже значна частина вітчизняного бізнесу традиційно використовувала офшорні структури для мінімізації оподаткування, а поширеність схем із контрольованими іноземними компаніями (КІК) у Кіпрі, Нідерландах та інших юрисдикціях є задокументованим явищем. Практичне застосування правил оподаткування контрольованих іноземних

компаній уже дає відчутний фіскальний результат. на початок 2025 року в Україні на обліку перебувало понад 15 000 осіб, які контролюють іноземні компанії, від яких до контролюючих органів надійшло більше ніж 39 000 звітів про КІК. Задекларовані за результатами звітності показники забезпечили надходження до бюджету на суму понад 2 млрд грн.

Це прямий результат ефекту прозорості у контексті усвідомлення неминучості інформаційного обміну змінює стимули бізнесу навіть до початку фактичних обмінів. Аналіз таблиці 9.1 дає змогу зробити кілька аналітичних висновків, що виходять за межі простої класифікації.

По-перше, спостерігається виразна асиметрія між формальним приєднанням України до міжнародних механізмів прозорості та фактичною глибиною їхнього охоплення. За стандартами EOIR і CRS Україна демонструє прогрес, проте BEPS Action 5 (спонтанний обмін рулінгами) та DAC-подібні механізми обов'язкового розкриття агресивних схем залишаються поза межами національного правового регулювання.

По-друге, FATCA і CRS функціонально доповнюють одна одну, але не є взаємозамінними. FATCA охоплює активи американських платників в Україні, тоді як CRS фокусується на активах резидентів інших юрисдикцій, тобто, по суті, на активах українців за кордоном.

По-третє, для ДПС України критично важливим є перехід від реактивного (EOIR) до проактивного (AEOI) використання інформаційного обміну, що вимагає суттєвої модернізації аналітичних підрозділів.

По-четверте, стандарт CbCR, маючи поріг консолідованого доходу МГК у 750 млн євро, залишає поза увагою значну частину середнього транскордонного бізнесу, що формує структурну прогалину в системі контролю.

По-п'яте, peer review Глобального форуму є важливим зовнішнім стимулом для інституційного вдосконалення, однак його рекомендаційний, а не обов'язковий характер знижує дієвість цього механізму для юрисдикцій з низьким рівнем інституційної відповідальності.

Таблиця 9.1 – Міжнародні стандарти податкової прозорості: порівняльна характеристика та стан імплементації в Україні

Стандарт / механізм	Правова основа	Ключові вимоги	Аналітична ефективність	Ризики та обмеження	Стан імплементації в Україні
EOIR (обмін за запитом)	Конвенція про взаємну адміністративну допомогу; двосторонні договори	Надання конкретної інформації на запит компетентного органу	Середня: залежить від обґрунтованості запиту	Тривалий строк відповіді; ризик відмови з процедурних підстав	Реалізується в рамках 72 чинних двосторонніх угод
AEOI / CRS	Багатостороння угода ОЕСР; ст. 39 ПКУ	Щорічний автоматичний обмін даними про фінансові рахунки	Висока: охоплює весь масив даних без індивідуальних запитів	Ризики якості даних; неповне охоплення юрисдикцій	Перший обмін – вересень 2024 р.; 50+ партнерів
FATCA	Угода між урядами України та США від 07.02.2017	Звітування фінінститутів про рахунки US persons	Висока для виявлення активів американців в Україні	Асиметрія (США не беруть участь у CRS)	Ратифікована 2019 р.; фінагенти звітують щорічно
CbCR (звіт за країнами)	Тристороннє ТЦУ-документування; ПКУ ст. 39	Розкриття консолідованих даних МГК за юрисдикціями	Висока для аналізу BEPS-ризиків МГК	Поріг EUR 750 млн; не охоплює малий бізнес	Обов’язковий з 2022 р. для батьківських компаній
BEPS Action 5 (обмін рулінгами)	ОЕСР BEPS Дія 5; обмін спонтанний	Автоматичний обмін рулінгами про заздалегідь узгоджені угоди	Середня: превентивний ефект для схем-«гібридів»	Обмежене коло охопленої інформації	Часткова реалізація в контексті BEPS Actions
Глобальний форум (peer review)	Мандат G20/OECD	Моніторинг і рецензування стандартів прозорості	Висока: системне оцінювання інституційної готовності	Рекомендації носять необов’язковий характер	Phase 1 завершено (2016); Phase 2 очікується

Джерело: створено авторами на основі [65; 218; 308; 319].

Концепція податкової прозорості трансформувалася з абстрактного принципу в операційний інструмент міжнародного податкового контролю, підкріплений системою верифікованих стандартів і незалежного моніторингу. Для України ця трансформація означає незворотний перехід від ізольованого адміністрування до інтегрованого в глобальну мережу обміну інформацією – з усіма інституційними та технологічними вимогами, що звідси випливають. Архітектура прозорості є асиметричною, адже найефективнішими з аналітичного погляду є механізми автоматичного обміну, тоді як обмін за запитом зберігає значення для точкових розслідувань. Фактична дія ефекту прозорості в Україні вже фіксується через реєстрацію понад 15 000 контролювальних осіб КІК і перший успішний CRS-обмін 2024 р., однак інституційна зрілість системи є ще недостатньою для повноцінного аналітичного використання отриманих даних. Ключовою загрозою залишається розрив між нормативним прийняттям стандартів і практичною спроможністю ДПС України обробляти, верифікувати та використовувати масиви отриманої іноземної інформації для цілей контролю та ризик-аналізу.

9.2. CRS, FATCA та автоматичний обмін фінансовою інформацією: принципи, механізми й імплементація в Україні

Єдиний стандарт звітності (Common Reporting Standard, CRS) – розроблений ОЕСР 2014 року правовий і технічний стандарт автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки між юрисдикціями-учасницями. Стандарт є результатом подолання обмежень системи FATCA, якщо остання відображає двосторонній, асиметричний підхід з єдиним центром як США, то CRS являє собою багатосторонній, мережевий механізм, у якому кожна юрисдикція одночасно є і джерелом, і одержувачем інформації.

Правовою основою CRS слугує Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (MCAA – Multilateral Competent Authority Agreement),

що укладається на базі Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах [68; 80].

Функціональна архітектура CRS будується на чотирьох ключових елементах:

1) визначення підзвітних рахунків – фінансових рахунків, власники або контролюючі особи яких є податковими резидентами юрисдикцій-партнерів;

2) процедури належної обачності (due diligence) фінансових установ з ідентифікації резидентності власників рахунків за встановленими критеріями: поточна адреса, номери телефонів, місця переказу коштів, самосертифікат власника;

3) щорічне звітування фінансових установ до компетентного органу своєї юрисдикції до 1 липня року, наступного за звітним;

4) автоматична передача зібраних даних через захищений канал CTC (Common Transmission System) компетентному органу юрисдикції резидентності власника рахунку.

Цей ланцюжок є замкненим і взаємним. Фінансові установи України збирають і передають дані про нерезидентів до ДПС України, яка ретранслює їх партнерам. Водночас партнери передають дані про українських резидентів до ДПС України.

Вагомою аналітичною особливістю CRS є диференційований підхід до процедур перевірки залежно від вартості рахунку. Рахунки із сукупним залишком до USD 1 000 000 перевіряють в спрощеному порядку; рахунки понад USD 1 000 000 (так звані «рахунки з високою вартістю») підлягають розширеній перевірці, включно із аналізом паперових записів і опитуванням менеджерів клієнтів. Ця градація відображає принцип пропорційності в системі CRS. У цьому контексті адміністративне навантаження на фінансові установи зосереджене там, де ризик ухилення є найвищим.

Закон США про оподаткування іноземних рахунків (Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA) ухвалений 2010 року та набрав чинності з 1 липня 2014 р. Його концептуальна відмінність від CRS полягає у відкрито екстериторіальному підході, згідно з яким FATCA зобов’язує іноземні фінансові установи по всьому світу звітувати перед Службою внутрішніх доходів США (IRS) про рахунки американських платників або сплачувати 30 %

утримувальний податок на американські виплати. Для полегшення дотримання цих вимог США уклали з рядом країн Міжурядові угоди (Intergovernmental Agreements, IGA) двох моделей: за Моделлю 1 фінансові установи звітують до національного компетентного органу, який ретранслює дані до IRS; за Моделлю 2 – безпосередньо до IRS.

Угода між урядом України та урядом США про вдосконалення виконання податкових правил і застосування положень Закону FATCA підписана 7 лютого 2017 р. (за Моделлю 1) і ратифікована Верховною Радою України 29 жовтня 2019 р. (Закон України № 229-IX).

Відповідно до цієї угоди фінансові агенти України (банки, небанківські фінансові установи, страхові компанії та ін.) щорічно до 1 вересня подають до ДПС України звіти про підзвітні рахунки американських платників, після чого ДПС України передає ці дані до IRS. Ключовими елементами ідентифікації «US persons» є наявність громадянства або статусу постійного резидента США, адреси в США, телефонних номерів США, регулярних переказів на рахунки в США [216].

FATCA, порівняно з CRS, функціонує в асиметричному режимі. США не взяли на себе симетричних зобов'язань щодо автоматичного обміну інформацією під стандартом CRS, що формує суттєву прогалину в системі глобальної прозорості. Академічні дослідження зафіксували, що після запровадження CRS Сполучені Штати стали потенційно привабливою юрисдикцією для перенесення прихованих активів особами, що уникають оподаткування в інших країнах. Ця асиметрія є структурним ризиком для ефективності глобальної системи прозорості та одночасно аргументом на користь підтримки Україною зусиль із розширення охоплення AEOI.

Процес приєднання України до автоматичного обміну за стандартом CRS пройшов кілька послідовних етапів. 2017 р. Міністерство фінансів України презентувало Дорожню карту впровадження стандартів прозорості EOIR / AEOI CRS, визначивши стратегічний горизонт реформи. 2021 р. уряд схвалив лист про намір приєднатися до CRS, надіславши його до Глобального форуму ОЕСР. 19 серпня 2022 р. ДПС України приєдналась до Багатосторонньої угоди CRS.

28 квітня 2023 р. набрав чинності Закон України № 2970-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо впровадження міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки». Цим Законом до ПКУ введено нову статтю 39³, що визначає коло підзвітних фінансових установ, порядок збору та передачі інформації, строки звітування тощо.

26 червня 2024 р. Глобальний форум ОЕСР затвердив Звіт про зрілість системи управління інформаційною безпекою в Україні, що засвідчило відповідність ДПС України вимогам конфіденційності та захисту даних – обов'язкову умову активації обмінів.

Уже у вересні 2024 р. ДПСУ здійснила перший автоматичний обмін даними, за стандартом CRS отримала інформацію від понад 50 іноземних юрисдикцій і передала дані більше ніж 30 юрисдикціям. 2025 р. до системи обміну з Україною долучилася Австрія, а Швейцарія підтвердила початок збору даних за 2025 р. для першої передачі 2026 року.

Практичне навантаження на фінансові установи України є суттєвим. Відповідно до статті 39³ ПКУ та наказу МФУ від 25.09.2023 № 516 фінансові агенти зобов'язані:

1) зареєструватися в ДПС України впродовж 60 календарних днів після набуття статусу підзвітної установи;

2) впровадити процедури due diligence для визначення резидентності власників рахунків;

3) щорічно до 1 липня подавати звіт про підзвітні рахунки.

Водночас практика свідчить про численні труднощі, до яких належать як складнощі з ідентифікацією юрисдикції резидентності власників-мігрантів (особливо актуально в умовах масового переміщення українців за кордон після 24.02.2022), технічні помилки у форматуванні файлів звітності, так і неоднозначне тлумачення критеріїв резидентності [68; 216].

Аналіз таблиці 9.2 розкриває не просто технічні відмінності двох механізмів, а їх принципово різну логіку. FATCA є проявом фіскального суверенітету США, тоді як CRS – продуктом багатостороннього консенсусу.

Таблиця 9.2 – Порівняльний аналіз CRS та FATCA:
архітектурні та операційні відмінності в контексті України

Критерій	CRS (Common Reporting Standard)	FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act)
Правова природа	Багатосторонній стандарт OECP; MCAA	Екстериторіальний закон США; двостороння IGA
Правова основа в Україні	Ст. 39³ ПКУ; Закон України від 28.04.2023 № 2970-IX	Угода від 07.02.2017; Закон України від 29.10.2019 № 229-IX
Напрям обміну	Взаємний: Україна → партнери та партнери → Україна	Асиметричний: Україна → США (США не обмінюються CRS-даними)
Охоплення суб'єктів	Резиденти юрисдикцій-учасниць CRS	«US persons» (громадяни США, резиденти, власники 10 %+ часток у ін. особах)
Фінансові установи-агенти	Банки, НФУ, страховики, брокери	Банки, НФУ, страховики, брокери, кастодіальні установи
Строк звітування в Україні	До 1 липня за попередній рік	До 1 вересня за попередній рік
Інформація, що обмінюється	Ім'я, адреса, ІПН, залишок рахунку, доходи	Ім'я, TIN (US), залишок, доходи, надходження від продажу
Поріг суми рахунку	Відсутній для нових рахунків; USD 250 000 для закритих юрид. осіб	Відсутній для фіз. осіб; USD 50 000 – початковий поріг перевірки
Аналітична ефективність для ДПСУ	Висока: виявлення активів резидентів України за кордоном	Обмежена: застосовна лише до одного напряму – американських клієнтів
Ризики / обмеження	Якість даних від партнерів; неповне охоплення юрисдикцій	Асиметрія; США поза CRS; ризик неправильної ідентифікації US persons
Санкції за невиконання	ПКУ: штрафи для фінансових агентів	Утримання 30 % на платежі із США (для незаре-єстрованих установ)

Джерело: розроблено авторами на основі [65; 68; 80; 81; 127].

Для ДПС України ця різниця перетворюється на практичну проблему:

– у рамках FATCA Служба є посередником між американськими та українськими фінансовими установами, не маючи прямого доступу до аналітики IRS;

– у рамках CRS вона є повноцінним учасником обміну з можливістю отримання та використання даних для власних аналітичних потреб.

Критичною прогалиною є те, що CRS-дані, отримані від партнерів 2024 року, лише починають оброблятися аналітичними підрозділами, а систематичні процедури зіставлення із задекларованими доходами платників ще не стали рутинними. Ще однією проблемою є те, що такі юрисдикції, як Австрія та Швейцарія, відтермінували обміни з Україною через 2022–2024 рр., що утворило часові лакуни в масивах отриманих даних і ускладнило ретроспективний аналіз.

Аналітичний кейс 1. *CRS і виявлення прихованих активів в Австрії*

Показовим є приклад Австрії, яка до 2025 року не вносила Україну до переліку країн, з якими здійснює автоматичний обмін фінансовою інформацією. Рішення австрійського Федерального міністерства фінансів про внесення України до переліку набрало чинності 1 травня 2025 р. Це означає, що австрійські банки зобов'язані передати до ДПС України дані про рахунки українських резидентів за 2024 звітний рік. Для ДПС України це відкриває доступ до систематичних даних про капітали, що, ймовірно, перебували поза зоною декларування. Водночас вимушена пауза 2022–2024 рр. означає, що частина активів могла бути переміщена до інших юрисдикцій або юридично реструктурована до початку обміну. Цей кейс демонструє те, що ефективність CRS визначається не лише приєднанням до стандарту, а й часовою синхронізацією обмінів між партнерами.

Автоматичний обмін фінансовою інформацією через механізми CRS і FATCA становить якісно новий рівень міжнародного податкового контролю, що перетворює офшорне приховування активів з порівняно безризикового на потенційно кримінально

значущу діяльність. Для України перший успішний CRS-обмін у вересні 2024 р. є важливою інституційною віхою, проте не фінальним пунктом реформи – реальний ефект залежатиме від спроможності ДПС України перетворити масив отриманих даних на аргументи для донарахувань під час контрольно-перевірочної роботи.

Архітектурна асиметрія між CRS і FATCA залишається структурною слабкістю глобальної системи прозорості, якою можуть скористатися платники для вибору відповідних юрисдикцій перебування. Технічні та адміністративні труднощі фінансових агентів є реальними й потребують методичного супроводу з боку ДПС України. Подальший прогрес залежатиме від розширення кола юрисдикцій-партнерів і розбудови аналітичної інфраструктури обробки отриманих даних.

9.3. BEPS і протидія розмиванню податкової бази: міжнародні механізми та їхній вплив на Україну

Розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) – це глобальне явище агресивного податкового планування, за якого транснаціональні групи компаній (ТГК) використовують прогалини та розбіжності між національними системами оподаткування для систематичного переміщення прибутків до низькоподаткових або безподаткових юрисдикцій без реальної економічної діяльності в них. За оцінками ОЕСР, щорічні втрати глобальних бюджетів від BEPS-практик становлять від USD 100 до USD 240 млрд. Ця проблема є особливо гострою для країн, що розвиваються, оскільки вони більш залежні від корпоративного оподаткування як частки доходів бюджету.

2013 року G20 та ОЕСР ініціювали масштабний проєкт BEPS, що завершився 2015 р. ухваленням Пакету BEPS з 15 Дій, який є найбільшою реновацією міжнародних правил оподаткування за останнє сторіччя.

Дії BEPS охоплюють широкий спектр проблем – від боротьби з гібридними схемами (Дія 2) і посилення трансфертного ціноутворення (Дії 8–10) до запровадження звітності за країнами (CbCR, Дія 13) та розробки багатостороннього інструменту (MLI, Дія 15).

Структурно виокремлюють «мінімальні стандарти» (Дії 5, 6, 13, 14), обов'язкові для всіх учасників Інклюзивних рамок BEPS, та рекомендовані підходи, що кожна країна адаптує самостійно. Станом на 2025 р. понад 145 юрисдикцій беруть участь в Інклюзивних рамках BEPS.

Принциповим концептуальним внеском BEPS є запровадження принципу «оподаткування там, де створюється вартість» як нормативного стрижня міжнародного оподаткування. Цей принцип підриває механізми штучного переміщення прибутків до «паперових» холдингів у офшорних юрисдикціях і переорієнтує фокус контролю від формального дотримання норм до економічної субстантивності угод. Для ДПС України це означає принципову зміну підходу до перевірки трансфертного ціноутворення та операцій МГК, адже центральним критерієм стає реальність економічної діяльності, а не лише формальна відповідність договірним умовам.

Україна приєдналася до зобов'язань BEPS 2017 року, взявши на себе виконання мінімальних стандартів (4 Дії з 15). Законом України від 21 травня 2020 р. № 466-IX (набрання чинності 23 травня 2021 р.) було законодавчо закріплено 9 Дій BEPS через внесення масштабних змін до ПКУ. Ці зміни охопили правила контрольованих іноземних компаній (КІК), концепцію «місця ефективного управління» як ознаки резидентності іноземних юридичних осіб, обмеження на відрахування відсотків (Дія 4), вдосконалення правил постійного представництва (Дія 7) та правил гібридних схем (Дія 2), а також три рівні трансфертного ціноутворення (Дії 8–10, 13).

Контрольовані іноземні компанії (КІК) є центральним механізмом захисту бази оподаткування від структур, за допомогою яких прибутки перенаправляються до іноземних дочірніх компаній без реального розподілу дивідендів. За ПКУ, КІК визнається будь-яка іноземна юридична особа або утворення без статусу юридичної особи, що контролюється резидентом України. Контролюючою

особою визнається особа з часткою понад 50 % (або 25 % за спільним з іншими резидентами контролем, що перевищує 50 %, а з 2023 р. – понад 10 % у разі спільного перевищення 50 %) або така, що здійснює фактичний контроль. Прибуток КІК вноситься до доходів контролюючої особи та підлягає оподаткуванню за ставками ПДФ або ПП, за винятків для активних компаній у юрисдикціях з ефективною ставкою не нижче 13 % і наявністю DTT із Україною.

Станом на початок 2025 р. в Україні зареєстровано понад 15 000 контролювальних осіб, подано більше ніж 39 000 звітів про КІК, що вже призвело до залучення понад 2 млрд грн до бюджету. Втім ця цифра, за оцінками фахівців, є суттєво заниженою з огляду на реальний масштаб використання офшорних структур українським бізнесом, це підтверджується й даними про традиційні юрисдикції кіпрських холдингових структур у власності резидентів України.

Аналіз складнощів реалізації КІК-правил виявляє декілька структурних проблем: складність визначення «фактичного контролю» з ненормативних структур власності; відсутність CRS-даних у 2022–2023 рр. через часовий лаг обмінів; труднощі перевірки коректності фінансової звітності іноземних компаній; лінгвістичні та процедурні бар’єри під час запитів інформації.

Багатосторонній інструмент (MLI) – Конвенція про впровадження заходів щодо запобігання BEPS у двосторонніх угодах (Action 15) підписана Україною 23 липня 2018 р., ратифікована 2 квітня 2019 р., набрала чинності 1 грудня 2019 р. Україна охопила MLI 77 двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування (DTT). Ключовими положеннями, що набрали чинності, є: Принцип основної мети (PPT, ст. 7 MLI) – відмова в пільгах DTT, якщо їхнє отримання було однією із основних цілей угоди; вдосконалені правила постійного представництва (ст. 12–15 MLI), що запобігають штучному уникненню статусу ПП; механізм взаємного погодження (MAP, ст. 16 MLI) для вирішення двосторонніх суперечок. 2025 року Україна ухвалила Закон № 4278-IX, за яким низка двосторонніх DTT була переглянута в бік підвищення стандартів прозорості та внесення anti-abuse положень [155; 217].

Трирівнева документація трансфертного ціноутворення (Local File, Master File, CbCR) стала обов'язковою для учасників МГК 2020 р. Поріг для CbCR – консолідований дохід МГК 750 млн євро відповідає міжнародному стандарту ОЕСР. Україна приєдналась до Багатосторонньої угоди компетентних органів про обмін звітами CbC (QCAA), що набрала чинності 4 липня 2024 р. Водночас, як відмічає ДПС України в своїх роз'ясненнях, щодо США, Канади та Ізраїлю автоматичний обмін CbCR на кінець 2024 р. ще не запрацював, тому відповідні українські компанії подають локальні звіти.

Таблиця 9.3 свідчить про суттєву диференціацію в якості та повноті реалізації різних дій BEPS в Україні. Найбільш комплексно реалізовані Дія 6 (через MLI) та КІК-правила (Дія 3), тоді як Дії 2 і 5 залишаються недостатньо операціоналізованими. Принциповим є той факт, що обмеження відрахування відсотків (Дія 4) встановлює поріг у 10 млн євро надлишкових фінансових витрат, але не вирішує проблему групового внутрішнього фінансування через позики, що маскуються під ринкові умови. Відсутність систематичного обміну рулінгами (Дія 5) означає, що ДПС України не має доступу до інформації про заздалегідь узгоджені цінові угоди, надані іноземними податковими органами контрагентам українських платників. Доки практика застосування Принципу основної мети (PPT) залишається нерозвиненою в судовій практиці України, ця ключова антизловживальна норма несе значну правову невизначеність для добросовісних інвесторів.

Таблиця 9.3 – Інструменти BEPS та їхня імплементація в Україні: аналітичне оцінювання

Дія BEPS	Назва / зміст	Статус в Україні	Ключові норми ПКУ	Аналітична ефективність	Ризики та обмеження
Дія 2	Гібридні схеми (mismatches)	Частково імплементовано (Закон України № 466-IX)	Ст. 103, 140 ПКУ	Середня: складне технічне правило	Вимагає деталізованих підзаконних актів
Дія 3	КІК (контрольовані іноземні компанії)	Імплементовано з 2022 р.	Ст. 392, 39¹ ПКУ	Висока: пряме внесення до бази	Проблеми ідентифікації фактичного контролю
Дія 4	Обмеження відрахування відсотків	Імплементовано (Закон України № 466-IX)	Ст. 140.2 ПКУ	Середня: поріг EUR 10 млн	Значний обсяг групових позик залишається
Дія 5	Шкідливі податкові практики	Частковий (обмін рулінгами)	Ст. 36 ПКУ	Обмежена	Відсутність комплексної системи рулінгів
Дія 6	Запобігання зловживанням договорами	Реалізовано через MLI (PPT)	MLI Ст. 7; DTT	Висока: охоплює 77 договорів	Потребує судової практики застосування PPT
Дії 8–10	Трансфертне ціноутворення (ТЦУ)	Розвинуто: arm's length, OECD TPG	Ст. 39 ПКУ	Висока для МГК	Відсутність спрощеного підходу для послуг
Дія 13	CbCR та трирівнева документація	Запроваджено з 2020 р.	Ст. 39, 39² ПКУ	Висока для великих МГК	Поріг 750 млн євро; лаг в обміні з деякими країнами
Дія 14	Механізм взаємного погодження (MAP)	Імплементовано через MLI	MLI Ст. 16; DTT	Середня: недостатня практика	Тривалі строки вирішення суперечок
Дія 15	MLI (Багатосторонній інструмент)	Ратифіковано 2019 р.	Закон України № 2692-VIII	Висока: одночасна модифікація 77 DTT	Не всі партнери ратифікували MLI

Джерело: сформовано авторами.

Аналітичний кейс 2. *BEPS і реструктуризація кіпрських холдингових структур*

Традиційна схема структурування українського бізнесу через кіпрські холдинги використовувала переваги DTT між Україною та Кіпром для мінімізації утримувального податку на дивіденди й відсотки. Після запровадження MLI та принципу PPT такі структури ризикують втратити право на пільги, якщо не доведуть реальної економічної субстантивності кіпрської ланки. Після набрання чинності КІК-правилами вітчизняний бізнес зіткнувся з дилемою: або ліквідувати офшорні холдинги, або забезпечити їх «субстанцію» (реальний персонал, управлінські рішення). ДПС України фіксує зростання кількості звернень щодо звільнень від оподаткування КІК у зв'язку зі сплатою достатнього корпоративного податку за місцем реєстрації (поріг 13 %). Це свідчить про поведінковий ефект BEPS-норм. Водночас бізнес адаптується, але не відмовляється від офшорних структур повністю, а лише «наповнює» їх мінімально потрібною субстанцією.

Імплементація BEPS в Україні є значущим, але незавершеним проєктом, який досі реалізований у формі формальної правової рамки, але не повноцінного операційного механізму. Ключовим здобутком є ухвалення КІК-правил, MLI та трирівневої документації ТЦУ – разом вони утворюють систему, що унеможливлює найбільш грубі форми переміщення прибутків. Водночас відсутність розвиненої судової практики застосування PPT, технічні складнощі з ідентифікацією фактичного контролю у КІК-звітуванні та нерозвинений обмін рулінгами є системними обмеженнями, що знижують аналітичну ефективність впроваджених механізмів. Структурним викликом є «стиснута еволюція» BEPS-норм в Україні. Стандарти, що розвивалися в ОЕСР десятиліттями, були запроваджені за кілька років, що породжує ризик неповного розуміння норм як з боку платників податків, так і з боку самих контролюючих органів.

9.4. Роль міжнародної співпраці в податковому контролі: механізми, ефективність та інституційна взаємодія

Сучасна система міжнародного співробітництва у сфері оподаткування функціонує на основі розгалуженої мережі правових інструментів, що доповнюють один одного. Центральним багатостороннім документом є *Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах*, розроблена Радою Європи та ОЕСР і відкрита для підписання всіма державами. Конвенція охоплює три форми взаємодії, а саме обмін інформацією (за запитом, автоматичний, спонтанний), сприяння в стягненні податкового боргу та вручення документів. Україна ратифікувала Конвенцію, що заклало правову основу для членства в Глобальному форумі та приєднання до стандартів EOIR і AEOI.

Питання обміну за запитом між Україною та партнерами реалізується також через мережу двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування (DTT), більшість яких містять статтю про обмін інформацією, складену за зразком ст. 26 Модельної конвенції ОЕСР. Станом на 2025–2026 рр. в Україні діють 72 двосторонні DTT. Закон України від 2025 р. № 4278-IX переглянув низку угод, зокрема з Австрією, Данією, Нідерландами, Великою Британією та Швейцарією, підвищивши стандарти прозорості та додавши anti-abuse положення. Водночас денонсація угод з РФ (Закон України від 22.05.2022 № 2277-IX, набрав чинності 1 січня 2023 р.) та Республікою Білорусь (Закон України від 16.11.2022 № 2743-IX) практично унеможливила легальний обмін інформацією через відповідні канали.

Окремим блоком міжнародної кооперації є обмін спонтанний (spontaneous exchange) – передача інформації, яку одна юрисдикція самостійно визнає потенційно корисною для іншої, без формального запиту. ОЕСР зазначає зростання спонтанних обмінів у контексті Дії 5 BEPS, а саме за 2023 р. 136 юрисдикцій здійснили приблизно 4 000 обмінів рулінгами в рамках цього механізму.

Для ДПС України спонтанний обмін є недостатньо використаним інструментом – відсутні систематичні процедури для ідентифікації та передачі інформації, що могла б бути корисною іноземним партнерам, а отже, і зворотній потік таких спонтанних повідомлень на адресу України залишається мізерним.

Конвенція про взаємну адміністративну допомогу передбачає можливість одночасних (simultaneous) податкових перевірок, коли дві або більше юрисдикцій одночасно, але незалежно одна від одної, проводять перевірки пов'язаних між собою платників. Ці перевірки є логічним розвитком класичного обміну за запитом і найбільш ефективні під час розслідування складних транскордонних схем, де інформаційний ланцюжок охоплює кілька юрисдикцій. Практика ДПС України у сфері одночасних перевірок допоки є незначною. Це пов'язано як із браком кадрів, що мають досвід у міжнародному оподаткуванні, так і з відсутністю розвинених координаційних механізмів із зарубіжними партнерами.

Принципово важливим є механізм участі в закордонних перевірках. Конвенція надає право направляти представників компетентного органу для участі в перевірках, що проводяться іноземними адміністраціями. Незважаючи на правову можливість, ДПС України досі не реалізовує цього інструменту систематично. У контексті масштабних завдань виявлення схем КІК, ухилення від сплати ПДВ через транскордонні транзакції та верифікації цін у трансфертних угодах потенціал спільних перевірок є значним і недооціненим.

Глобальний форум із питань прозорості та обміну інформацією здійснює систематичний *peer review* усіх юрисдикцій-членів за двома стандартами – EOIR і AEOI.

Для України другий раунд перегляду EOIR (Phase 2) був проведений із запізненням через COVID-19 і воєнні обставини. Водночас 2024 року ДПС України отримала позитивну оцінку системи управління інформаційною безпекою – одну з ключових умов активації автоматичного обміну. Ця оцінка, підготовлена за підтримки Програми ЄС EU4PFM, відкрила шлях до першого CRS-обміну у вересні 2024 р. і є прикладом ефективного використання механізму міжнародної технічної допомоги для подолання інституційних бар'єрів.

Програма EU4PFM (EU Public Finance Management Support Programme for Ukraine) є одним із найважливіших каналів технічної та методичної підтримки розбудови системи міжнародного обміну податковою інформацією в Україні. У рамках цієї програми здійснювалися: розробка нормативно-правових актів щодо CRS; навчання персоналу ДПС України; підготовка технічної документації для систем обміну; підтримка проходження процедури оцінювання інформаційної безпеки Глобального форуму. Це свідчить про важливість зовнішніх ресурсів і партнерства в процесі нарощування інституційного потенціалу, особливо в умовах, коли власні ресурси системи є обмеженими через воєнний стан [160; 218].

Таблиця 9.4 демонструє, що Україна характеризується неоднорідністю інституційної зрілості в різних компонентах системи міжнародної кооперації.

Найвищі показники (рівень 4) мають правова база EOIR та FATCA – це відображає більш тривалу їх операційну практику. Компоненти, пов’язані з AEOI / CRS, КІК та CbCR, перебувають на рівні 3, що відображає стадію первинного запровадження без системної операційної зрілості.

Критично низьким (рівень 2) є потенціал одночасних перевірок – інструменту, що є ключовим для розслідувань складних транскордонних схем. Технологічна інфраструктура перебуває в стані активної розбудови (SAF-T UA, е-аудит), але ще не досягла стану, під час якого автоматизований ризик-аналіз використовує дані міжнародного обміну в операційному режимі. Показово, що порівняно висока оцінка конфіденційності та безпеки (рівень 4) демонструє, що навіть в умовах воєнного стану Україна спромоглася задовольнити міжнародні вимоги до захисту даних, – це є значущим інституційним досягненням.

Таблиця 9.4 – Оцінювання інституційної готовності України до міжнародної податкової кооперації

Компонент	Поточний стан	Рівень зрілості (1–5)	Ключові бар'єри	Практичні наслідки для ДПС України
Правова база обміну EOIR	72 DTT; Конвенція; ПКУ ст. 73	4	Відсутні угоди з деякими офшорами	Можливість запитів щодо більшості партнерів
AEOI / CRS (авт. обмін)	Закон № 2970-IX; перший обмін 09.2024	3	Неповна географія партнерів; лаги даних	Виявлення рахунків резидентів за кордоном
FATCA	IGA (2017); ратифікована (2019)	4	Асиметрія; США поза CRS	Контроль US persons в Україні
КІК / BEPS	Закон № 466-IX; КІК-звітування з 2022	3	Складність визначення контролю; брак CRS-даних	Ідентифікація прихованих іноземних структур
MLI / anti-abuse	Ратифіковано 2019; охоп. 77 DTT	4	Відсутня судова практика PPT	Блокування treaty shopping
Трирівневе ТЦУ / CbCR	Запроваджено з 2020; обмін з 07.2024	3	Поріг EUR 750 млн; лаг США / Канади	Аналіз МГК; ризики переміщення прибутків
Одночасні перевірки	Правові можливі; не реалізуються систематично	2	Кадрові обмеження; відсутність координаційних механізмів	Потенційно висока цінність для складних схем
Технологічна інфраструктура	SAF-T UA впроваджується; е-аудит	3	Неповне охоплення платників; технічна складність	Автоматизація ризик-аналізу на основі даних
Міжнародна технічна допомога	EU4PFM; OECD; World Bank	4	Залежність від зовнішнього фінансування	Компенсує брак власних ресурсів
Конфіденційність / безпека	Позитивна оцінка OECD 2024	4	Кіберризики; воєнні умови	Дотримання умов участі в CRS

Джерело: створено авторами.

Аналітичний кейс 3. *Запит у рамках EOIR і виявлення прихованих доходів*

Механізм обміну за запитом залишається незамінним у ситуаціях, коли автоматичний обмін не охоплює конкретної юрисдикції або типу активу. Наприклад, у ситуації перевірки великого платника, що здійснює трансфертні транзакції з пов'язаною особою в Сінгапурі, ДПС України може направити запит до сінгапурської податкової адміністрації IRAS через канал Конвенції про взаємну допомогу. Типовий запит містить ідентифікаційні дані контрагента, перелік запитуваних документів, обґрунтування «передбачуваної релевантності» інформації – ключовий стандарт EOIR, що вилучає «рибальські експедиції» (fishing expeditions). Середній час отримання відповіді на запит у рамках EOIR від юрисдикцій ОЕСР становить 90 днів, що є суттєвим обмеженням для часових рамок документальних перевірок.

Міжнародна кооперація в податковому контролі розвивається від точкових двосторонніх взаємодій до системної мережі автоматичних і проактивних механізмів, що докорінно змінює оперативні можливості ДПС України. Україна сформувала широку правову базу для кооперації, однак розрив між правовими рамками та операційною практикою залишається значним, особливо щодо одночасних перевірок і спонтанного обміну.

Одним із системних недоліків є фрагментарність використання отриманої інформації. Дані від партнерів не завжди системно інтегруються в процеси планування перевірок. Важливим механізмом залишається зовнішня технічна допомога, що компенсує частину інституційних обмежень, але не може замінити систематичну розбудову власних аналітичних спроможностей. Ефективність міжнародної кооперації визначатиметься не лише кількістю укладених угод, а й якістю аналітичних процесів, які перетворюють отримані дані на конкретні результати контрольно-перевірочної роботи.

9.5. Вплив міжнародного обміну на національну систему контролю: трансформація адміністрування, цифровізація та аналітичні наслідки

Інтеграція в систему міжнародного обміну податковою інформацією потребує від ДПС України суттєвої трансформації підходів до організації контрольно-перевірочної роботи. Традиційна модель перевірки, яка ґрунтувалася виключно на внутрішніх джерелах (деклараціях, банківській звітності, результатах зустрічних перевірок) поступово поступається місцем ризик-орієнтованій моделі, що використовує масиви зовнішніх даних від партнерів з обміну, CRS, FATCA і CbCR. Центральним елементом цієї трансформації є механізм е-аудиту (SAF-T UA), що запроваджується в рамках Національної стратегії доходів до 2030 р. і передбачає стандартизовану передачу бухгалтерських даних платника в цифровому форматі для автоматизованого аналізу ризиків.

Станом на І квартал 2026 р. ДПС України отримала 14 SAF-T UA файлів під час документальних перевірок, що стало першим практичним прецедентом повноцінного використання цього інструменту. Е-аудит не лише підвищує ефективність окремих перевірок, а й змінює логіку їхнього планування. Аналіз потенційних невідповідностей між внутрішніми даними SAF-T UA та зовнішніми CRS-даними може стати основою для ризик-скорингу платників і відбору до перевірок. Це означає перехід від «планування за суб'єктивними ознаками» до «планування на основі аномалій» – методологічний зсув, що відповідає практиці провідних податкових адміністрацій світу.

Принципово важливою для операційної практики ДПС України є можливість використання CRS-даних у ризик-аналізі під час перевірок ПДФ. Якщо фізична особа-резидент України декларує джерела доходу виключно в Україні, але CRS-дані від партнерів свідчать про значні залишки на іноземних рахунках або суттєві надходження від продажу активів за кордоном, це є підставою для зіставлення та, за наявності розбіжностей, для проведення перевірки задекларованого майнового стану. Аналогічна логіка застосовна до

виявлення невідображених пасивних доходів з іноземних джерел (дивіденди, відсотки, роялті) у звітах контролюючих осіб КІК.

Цифрова трансформація є не лише технічним аспектом, а концептуальним виміром сучасного міжнародного податкового контролю. Обсяги даних, що циркулюють у глобальних системах обміну, є колосальними. 2024 року через AEOI обмінялися інформацією про 171 млн фінансових рахунків загальною вартістю приблизно 13 трлн євро в активах. Ефективна обробка таких масивів є принципово неможливою без засобів автоматизованого аналізу та машинного зіставлення даних. Саме тому провідні юрисдикції ОЕСР розвивають системи аналітики великих даних (Big Data Analytics), що дають змогу автоматично виявляти закономірності, аномалії та зв'язки між різнорідними масивами інформації: внутрішньою звітністю, CRS-даними, реєстрами активів, CbCR тощо.

Для ДПС України шлях до повноцінного Big Data-аналізу є поетапним.

Перший крок – нормалізація та структурування внутрішніх даних активно реалізується через е-аудит і систему SAF-T UA.

Другий крок – інтеграція внутрішніх даних із зовнішніми (CRS, FATCA, CbCR) вимагає побудови єдиного аналітичного середовища, яке Національна стратегія доходів до 2030 р. визначає як пріоритет, але яке досі перебуває на стадії архітектурного проєктування.

Третій крок – автоматичне ризик-скорування на основі зіставлення різнорідних масивів, що є кінцевою метою, до якої Україна ще прямує.

Аналіз цифрового рівня зрілості ДПС України, проведений 2026 року, показав інтегральний індекс цифрової інтеграції на рівні 0,63, тоді як середній показник ЄС становить 0,82 – відрив є суттєвим, але тенденція позитивна.

Важливою інституційною перевагою є те, що ДПС України успішно пройшла оцінювання інформаційної безпеки ОЕСР 2024 року, що є не лише формальною передумовою участі в CRS, а й свідченням того, що навіть в умовах повномасштабної війни Служба здатна підтримувати міжнародні стандарти кібербезпеки та захисту даних. Водночас воєнний стан утворює специфічні

ризики, а саме переміщення персоналу, часткову втрату доступу до серверної інфраструктури, ризики кібератак на податкові системи. Усе це є чинниками, що знижують стабільність роботи систем обміну та можуть вплинути на якість даних, що надаються партнерам [160; 218].

Міжнародний обмін податковою інформацією породжує низку правових та етичних дилем, пов'язаних із захистом персональних даних платників. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу й стандарт CRS містять розгорнуті положення про конфіденційність. Адже отримана інформація може використовуватися виключно для цілей оподаткування та в суворо визначених випадках – у рамках кримінальних проваджень, пов'язаних із порушеннями податкового законодавства. Будь-яке несанкціоноване використання або розголошення є прямим порушенням міжнародних зобов'язань і може призвести до вилучення юрисдикції із системи обміну [160].

Для ДПС України ця вимога означає потребу у введенні суворих режимів доступу до CRS / FATCA-даних, реєстрації всіх операцій із отриманою інформацією (audit trail), навчання персоналу вимогам конфіденційності та забезпечення фізичного й логічного розмежування масивів даних. Оцінка ОЕСР 2024 р. підтвердила прийнятний рівень системи управління інформаційною безпекою в ДПС України, однак конкретні механізми внутрішнього аудиту доступу до міжнародних даних потребують подальшого вдосконалення [160].

Окремою проблемою є ризик низькоякісних або хибних даних, що надходять від партнерів. CRS-дані можуть містити помилки у визначенні резидентності (наприклад, через подвійне резидентство або облікові помилки фінансових установ), що ускладнює їхнє використання як безпосередній доказ у перевірках без додаткової верифікації. Академічні дослідження функціонування CRS вказують, що автоматичний обмін забезпечує лише «сигнальну цінність» – виявлення потенційних об'єктів для поглибленого розслідування, а не готових доказів. Прийняття даних обміну як абсолютних без критичного аналізу може призвести як до необґрунтованих донарахувань, так і до судових оскаржень.

Таблиця 9.5 – Ризики та переваги автоматичного обміну податковою інформацією для України

Категорія	Переваги	Ризики / Обмеження	Аналітична ефективність	Рекомендації для ДПСУ
Виявлення прихованих рахунків	Доступ до даних 50+ юрисдикцій; 171 млн рахунків глобально	Тимчасові лаги; нерівномірне охоплення юрисдикцій	Висока в разі систематичного зіставлення	Автоматичне зіставлення CRS із деклараціями ПДФО
Ідентифікація КІК	Верифікація структури власності через дані CRS	Складна структура (трасти, партнерства) не завжди охоплена	Середня: потребує доп. юридичного аналізу	Розробка протоколів аналізу складних структур
Аналіз МГК / ТЦУ	CbCR дає змогу виявити розбіжності в звітах МГК	Поріг EUR 750 млн вилучає середній бізнес	Висока для великих МГК	Взаємодія з OECP щодо зниження порогу
Ризик-аналіз під час е-аудиту	Зіставлення SAF-T UA + CRS дає комплексну картину	Різні формати та стандарти даних	Висока за умови технічної інтеграції	Будівництво єдиного аналітичного середовища
Конфіденційність даних	Формальні гарантії міжнародних угод; GDPR-сумісність	Кіберризики; ризик несанкціонованого доступу	Висока під час дотримання процедур	Регулярний аудит доступу; навчання персоналу
Адміністративне навантаження	Концентрація уваги на реальних ризиках	Фінустанови несуть значні витрати на due diligence	Середня: залежить від рівня автоматизації	Методична підтримка фінансових агентів
Якість отриманих даних	Стандартизований формат CRS	Помилки резидентності; неповна самосертифікація	Середня: потребує верифікації	Запровадження двоступеневої верифікації даних

Джерело: розроблено авторами на основі [68; 133; 153; 160; 218; 308].

Таблиця 9.5 виявляє системну асиметрію між потенціалом і реальним використанням автоматичного обміну в Україні. Потенційна аналітична ефективність більшості компонентів є «високою» або «середньою», проте на практиці переважна більшість цих механізмів перебуває на стадії налагодження, а не операційного використання. Особливу увагу привертає категорія «якість отриманих даних» – вона отримує лише середню оцінку, що відображає структурну проблему CRS, яка полягає в тому, що фінансові установи різних країн мають різний рівень ретельності під час виконання due diligence, а помилки у визначенні резидентності, притаманні масовій роботі із значним обсягом клієнтів, є системними. Адміністративне навантаження на фінансові установи України, хоча й неминуче, потребує системної методичної підтримки для зниження кількості технічних помилок у звітності.

Аналітичний кейс 4. *E-аудит і SAF-T UA як місток між внутрішнім і міжнародним контролем*

Концептуально e-аудит і SAF-T UA формують внутрішню аналітичну ланку, що є вагомою передумовою для ефективного використання міжнародних даних. Платник, який отримав дохід від продажу нерухомості в Польщі та переказав кошти через польський банк, «видимий» двічі:

по-перше, через CRS-звіт польського банку до ДПС України;

по-друге, через SAF-T UA, якщо використовує ці кошти в господарській діяльності в Україні.

Зіставлення цих потоків дає змогу виявити розрив між реально отриманим доходом і задекларованим у ПКУ. Перші 14 SAF-T UA файлів, отримані ДПС України в I кварталі 2026 р., є початком практики, що поступово перетвориться на системний ризик-інструмент, але за умови побудови відповідної аналітичної бази.

Вплив міжнародного обміну на національну систему контролю є багатовимірним і нелінійним. Формальне приєднання до стандартів є лише першим кроком; реальна трансформація визначається якістю аналітичних процесів, що перетворюють отримані дані на операційні результати. Цифровізація e-аудиту та SAF-T UA формує внутрішній аналітичний базис, без якого зовнішні дані міжнародного обміну залишаться масивами без практичного

застосування. Ризики якості та конфіденційності даних є реальними й потребують інституційних відповідей – двоступеневої верифікації, аудиту доступу та методичної підтримки фінансових агентів. Стратегічним пріоритетом є розбудова єдиного аналітичного середовища, що інтегрує CRS/FATCA/CbCR-дані з внутрішньою звітністю платників і реєстрами активів – цей інструментарій є серцевиною ризик-орієнтованої моделі адміністрування, до якої прямує ДПС України.

Комплексний аналіз системи міжнародного обміну податковою інформацією в контексті України дає змогу сформулювати низку узагальнювальних висновків, що виходять за межі окремих механізмів і торкаються системного виміру реформи.

По-перше, Україна пройшла критичний поріг інституційного входження в глобальну систему прозорості. Ратифікація Конвенції про взаємну допомогу, приєднання до CRS, FATCA, MLI, запровадження КІК-правил і трирівневої документації ТЦУ формують правову архітектуру, сумісну з міжнародними стандартами. Перший успішний CRS-обмін у вересні 2024 р. з більш ніж 50 партнерами є практичним підтвердженням цієї інтеграції.

По-друге, ефективність CRS, FATCA та BEPS-механізмів для українського бюджету ще не реалізована повним обсягом: понад 2 млрд грн надходжень від КІК-правил і зареєстровані більше ніж 15 000 контролювальних осіб є початковим ефектом, що матиме зростання динаміки під час розширення географії CRS-партнерів і підвищення якості аналітики.

По-третє, системними інституційними слабкостями є відрив між нормативним закріпленням стандартів і операційним їхнім використанням; обмежена аналітична спроможність ДПС України для обробки масивів зовнішніх даних; відсутність систематичної практики одночасних перевірок і спонтанного обміну; значний кваліфікаційний дефіцит у сфері міжнародного оподаткування серед інспекторського складу.

По-четверте, технологічний розрив між Україною та провідними юрисдикціями ЄС (індекс 0,63 vs 0,82) є стратегічним ризиком, що потребує прискореного розвитку е-аудиту, Big Data

аналітики та єдиного платформенного середовища для обробки та зіставлення всіх потоків отриманих даних.

По-п’яте, напрямами системного вдосконалення є розширення кола юрисдикцій-партнерів для CRS-обмінів (насамперед Швейцарія, офшорні фінансові центри); практична активізація механізму одночасних перевірок; розробка законодавства про обов’язкове розкриття агресивних схем за взірцем DAC6; нарощування кадрового потенціалу у сфері міжнародного оподаткування та підвищення якості методичного забезпечення фінансових агентів.

Тестові завдання

1. Який вимір податкової прозорості, згідно з теоретичними засадами, передбачає ясність і передбачуваність норм про обмін інформацією:

а) інформаційна прозорість;

б) правова прозорість;

в) інституційна прозорість;

г) економічна прозорість.

2. Який міжнародний механізм обміну базується на Єдиному стандарті звітності (CRS) і передбачає системну щорічну передачу масиву даних без потреби в індивідуальних запитах:

а) обмін за запитом (EOIR);

б) спонтанний обмін;

в) автоматичний обмін фінансовою інформацією (AEOI);

г) багатосторонній інструмент (MLI).

3. Яка міжнародна інституція є ключовим механізмом моніторингу стандартів прозорості та проводить процедуру «peer review» (взаємного оцінювання) країн-учасниць:

а) Міжнародний валютний фонд;

б) Світовий банк;

в) Глобальний форум OECP;

г) Бюро економічної безпеки.

4. Державна податкова служба України здійснила перший успішний автоматичний обмін даними за міжнародним стандартом CRS … року:

а) 2017;

б) 2020;

в) 2022;

г) 2024.

5. Яка ключова операційна відмінність механізму FATCA від стандарту CRS у контексті взаємовідносин України з партнерами:

а) FATCA охоплює лише юридичних осіб;

б) FATCA функціонує в асиметричному режимі (звітність переважно в бік США);

в) FATCA не потребує участі комерційних банків;

г) FATCA застосовується лише для податку на додану вартість.

6. Який фундаментальний принцип було запроваджено Планом дій BEPS для подолання штучного переміщення прибутків до офшорних юрисдикцій:

а) оподаткування за місцем реєстрації «паперового» холдингу;

б) оподаткування там, де створюється вартість;

в) повна заборона на використання іноземних рахунків;

г) встановлення єдиної податкової ставки в 20 % для всіх країн світу.

7. Відповідно до правил КІК (контрольованих іноземних компаній) у ПКУ з 2023 року особа визнається контролюваною, якщо її частка в іноземній компанії під час спільного володіння резидентами України перевищує:

а) 1 %;

б) 10 % (за умови, що сукупна частка резидентів понад 50 %);

в) 25 %;

г) 75 %.

8. Інструмент Багатосторонньої конвенції (MLI), який дає змогу відмовляти в податкових пільгах, якщо їхнє отримання було однією із основних цілей угоди, називається:

а) стандарт CRS;

б) принцип «витягнутої руки»;

в) принцип основної мети (PPT);

г) автоматичний обмін рулінгами.

9. Який поріг консолідованого доходу міжнародної групи компаній (МГК) встановлено як мінімальний стандарт для обов'язкового подання звіту за країнами (CbCR):

а) 1 млн євро;

б) 50 млн євро;

в) 100 млн євро;

г) 750 млн євро.

10. Яка форма міжнародної кооперації передбачає, що дві або більше юрисдикції одночасно, але незалежно одна від одної, проводять перевірки пов'язаних між собою платників:

а) спонтанний обмін інформацією;

б) одночасні податкові перевірки;

в) взаємне погодження (MAP);

г) електронний аудит (е-аудит).

ТЕМА 10
ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

10.1. Економічна сутність трансфертного ціноутворення.
10.2. Контроль за контрольованими операціями.
10.3. Методи ТЦУ в системі податкового контролю.
10.4. Документація з трансфертного ціноутворення.
10.5. Аналіз ризиків у сфері ТЦУ.

10.1. Економічна сутність трансфертного ціноутворення

Трансфертне ціноутворення (далі – ТЦУ) – це сукупність механізмів визначення цін на товари, послуги, нематеріальні активи та фінансові інструменти, що передаються між пов'язаними особами в межах однієї транснаціональної групи компаній (далі – ТГК). На відміну від ринкового ціноутворення, яке відображає зіткнення попиту та пропозиції між незалежними суб'єктами, трансфертні ціни формуються в умовах відсутності ринкової конкуренції та є інструментом внутрішньогрупового перерозподілу прибутку. З економічного погляду, це явище є прямим наслідком вертикальної інтеграції транснаціональних корпорацій (далі – ТНК), яка дає змогу мінімізувати трансакційні витрати, але одночасно породжує ризики для фіскальних систем країн базування [324; 368].

Економічна сутність трансфертного ціноутворення формується під впливом двох альтернативних економічних логік.

По-перше, з позиції корпоративного управління трансфертні ціни є законним інструментом координації між підрозділами ТНК, що забезпечує ефективний розподіл ресурсів, оцінювання рентабельності окремих ланок групи та оптимізацію операційних процесів.

По-друге, з фіскальної перспективи трансфертні ціни, що штучно відхиляються від ринкового рівня, перетворюються на механізм розмивання оподатковуваної бази (BEPS – Base Erosion and

Profit Shifting) та переміщення прибутків до юрисдикцій з мінімальним оподаткуванням. Саме ця дуальність робить ТЦУ центральним предметом міжнародного податкового контролю [109; 201].

Масштаб проблеми є значним. За даними ОЕСР, понад 60 % світової торгівлі здійснюється між пов'язаними особами в межах ТНК, а щорічні втрати державних бюджетів від BEPS-практик оцінюються в 100–240 млрд доларів США щороку. Для України, де частка зовнішньоторговельних операцій у структурі ВВП є суттєвою, а значна кількість великих компаній входить до міжнародних груп, ризики ТЦУ мають критичне фіскальне значення [85; 87].

Принцип «витягнутої руки» (Arm's Length Principle – ALP) є міжнародним консенсусом у галузі оцінювання трансфертних цін і закріплений у статті 9 Модельної конвенції ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування. Його зміст полягає в тому, що умови контрольованих операцій між пов'язаними особами мають відповідати умовам, які б склалися між незалежними сторонами в порівнянних обставинах. ALP базується на гіпотетичному конструкті, тобто нормованій поведінці раціональних ринкових суб'єктів, що ухвалюють рішення незалежно один від одного [85; 87].

У Настановах ОЕСР з ТЦУ для ТНК і податкових адміністрацій (2022) принцип ALP розглядається як основа не лише порівняльного аналізу цін, але й розподілу прибутків відповідно до реального економічного внеску кожної ланки групи. Ключовим критерієм стає відповідність між функціями, що виконуються суб'єктом (FAR-аналіз: функції, активи, ризики), та рівнем винагороди, яку він отримує. Це означає, що для коректного застосування ALP потрібно дослідити не лише ціну трансакції, але й економічну субстанцію діяльності кожної сторони правочину [87].

В Україні принцип ALP закріплений у підпункті 39.1.1 статті 39 Податкового кодексу України та полягає в тому, що платник податків, що є стороною контрольованої операції, зобов'язаний визначати обсяг оподатковуваного прибутку відповідно до принципу «витягнутої руки». Умови контрольованих операцій вважаються такими, що відповідають ALP, якщо вони не відрізняються від умов, які застосовуються між непов'язаними особами в порівнянних неконтрольованих операціях. Порушення цього принципу зумовлює

коригування фінансового результату та додаткове нарахування податкових зобов'язань [4; 9].

Незважаючи на свою нормативну усталеність, принцип ALP є предметом критики в частині його застосовності до операцій з нематеріальними активами та фінансових трансакцій усередині ТНК, де ринкові аналоги фактично відсутні. ОЕСР визнає цю проблему та пропонує вирішення через DEMPE-аналіз у контексті BEPS Дій 8–10, однак практична реалізація залишається складною навіть для розвинених юрисдикцій. В Україні ці методологічні обмеження посилюються недостатністю публічних баз даних зіставних операцій та порівняно низьким рівнем розкриття фінансової інформації вітчизняними компаніями [85; 86; 87].

ТЦУ відіграє критичну роль у глобальній архітектурі міжнародного оподаткування, будучи водночас механізмом розподілу прав на оподаткування між державами та інструментом агресивного податкового планування з боку ТНК. З фіскального погляду, трансфертні ціни визначають, яка частина прибутку ТНК підлягає оподаткуванню в певній країні, а отже, безпосередньо впливають на доходи державних бюджетів [4; 125].

Для України роль ТЦУ в системі міжнародного оподаткування набуває особливого значення з урахуванням структури зовнішньої торгівлі. Значна частка українського експорту представлена сировинними товарами (метали, зерно, залізна руда), де ринкові ціни є достатньо прозорими, проте ризики маніпулювання через торгові компанії-посередники залишаються суттєвими. У секторах з меншою прозорістю, зокрема IT-аутсорсингу, фармацевтиці, дистрибуції, ризики ТЦУ є ще вищими через складність порівняльного аналізу та слабку аналітичну спроможність контролюючих органів [9; 278; 366].

Водночас надмірно жорстке регулювання ТЦУ несе ризик погіршення інвестиційного клімату. Зайво складне законодавство підвищує витрати на дотримання вимог, знеохочує іноземних інвесторів і створює передумови для правової невизначеності. Дослідження, проведене з використанням метрик Хелстеда, показало, що алгоритмічна складність статті 39 ПКУ в 10–37 разів перевищує відповідні показники Настанов ОЕСР, що свідчить про потребу в системному спрощенні та гармонізації вітчизняного регулювання.

Таблиця 10.1 – Порівняльна характеристика підходів до ТЦУ: українське законодавство та стандарти ОЕСР

Критерій	Підхід ОЕСР (Настанови 2022)	Підхід України (ст. 39 ПКУ)	Ризики / Обмеження	Аналітична ефективність	Практична реалізація в Україні
Принцип ALP	Центральний стандарт; ґрунтується на функціональному аналізі	Закріплений у пп. 39.1.1 ПКУ; аналогічний підхід	Труднощі застосування для нематеріальних активів	Висока для стандартних операцій	Часткова; залежить від якості FAR-аналізу
Перелік методів ТЦУ	5 методів; принцип «найбільш прийнятного методу»	5 методів; ієрархія з пріоритетом CUP	Термінологічний конфлікт TNMM і методу чистого прибутку	Помірна; ієрархія може обмежувати гнучкість	Практика переважно зводиться до TNMM через брак CUP-аналогів
Документація	Трирівнева модель: Local File, Master File, CbCR	Трирівнева модель, впроваджена Законом України № 466-IX	Надмірна складність; висока відповідність витрат	Висока для аналізу ризиків	Формально відповідає; якість документів варіює
Порівняльний аналіз	Комплексна методологія зіставності	Регулюється пп. 39.3 ПКУ	Брак публічних даних в Україні	Обмежена через недостатність бази	Частково залежить від платних закордонних БД
Санкції	Не регулюються настановами	ПКУ передбачає штрафи й коригування	Ризик надмірного; каральне навантаження	Стимулюють дотримання вимог	Відновлені після скасування мораторію з листопада 2022
Попередні цінові угоди (APA)	Рекомендовані	Запроваджені з 2021 (ст. 39.6 ПКУ)	Доступні лише великим платникам	Висока для зниження правових ризиків	Початковий етап впровадження
BEPS-відповідність	Мінімальні стандарти та рекомендовані підходи	Часткова відповідність	Неповне транспонування Дій 8–10, 13	Середня; є прогалини у DEMPE та CbCR	Триває процес гармонізації

Джерело: створено авторами на основі [85; 86; 87; 109; 368].

Аналіз таблиці 10.1 свідчить, що законодавство України демонструє значний прогрес у зближенні з міжнародними стандартами, зокрема в частині запровадження трирівневої документації та принципу ALP. Водночас системна проблема полягає в надмірній алгоритмічній складності нормативного регулювання, яка перевищує відповідні показники ОЕСР у 10–37 разів, що генерує диспропорційне навантаження на платників і збільшує ймовірність технічних помилок під час дотримання вимог.

Термінологічний конфлікт між терміном «метод чистого прибутку» в ПКУ та «методом транзакційної чистої маржі» (TNMM) у Настановах ОЕСР є прикладом неузгодженостей, що ускладнюють як дотримання вимог, так і арбітражне вирішення спорів. Потрібно констатувати, що Україна, хоча й прагне до гармонізації, ще не досягла повної системної відповідності міжнародним стандартам, передусім у частині практичного застосування DEMPE-аналізу та функціональних рамок операцій з нематеріальними активами [85; 86; 87].

Трансфертне ціноутворення є системоутворювальним елементом міжнародного оподаткування, що перебуває на перетині корпоративної стратегії та фіскального контролю. Принцип ALP, попри свої методологічні обмеження, лишається найбільш прийнятним стандартом оцінювання внутрішньогрупових операцій і закріплений у системі ПКУ. Для України основним викликом є не лише законодавча відповідність міжнародним стандартам, але й практична спроможність органів ДПС України реалізовувати ефективний і збалансований контроль у сфері ТЦУ з дотриманням прав платників та забезпеченням фіскальної стабільності.

10.2. Контроль за контрольованими операціями

Поняття «контрольована операція» є ключовим операційним конструктом системи ТЦУ в Україні. Згідно з підпунктом 39.2.1 статті 39 ПКУ контрольованими є господарські операції, що можуть впливати на об’єкт оподаткування платника та відповідають одному із змістових критеріїв. Зокрема, здійснення з пов’язаними

нерезидентами; операції з нерезидентами, зареєстрованими в юрисдикціях зі зниженою ставкою оподаткування (відповідно до переліку КМУ); операції з нерезидентами, що не є платниками корпоративного податку або не є податковими резидентами своєї юрисдикції; операції між нерезидентом і його постійним представництвом в Україні [9].

Крім змістових критеріїв, ПКУ встановлює вартісні пороги, які мають виконуватися кумулятивно: річний дохід платника має перевищувати 150 млн гривень, а обсяг операцій з конкретним контрагентом – 10 млн гривень на рік. Двоступенева система критеріїв (змістовий і вартісний) дає змогу концентрувати увагу органів ДПС України на операціях з реальним потенціалом фіскального ризику, уникаючи охоплення дрібних транзакцій. Водночас практика свідчить, що гнучкість у визначенні «пов'язаності» осіб і непрозорість деяких юрисдикцій ускладнюють однозначну класифікацію окремих операцій [4].

Критерій «пов'язаних осіб» визначений у підпункті 14.1.159 ПКУ: юридичні або фізичні особи вважаються пов'язаними, якщо одна з них прямо або опосередковано контролює іншу, або обидві перебувають під спільним контролем третьої особи, з порогом прямого або опосередкованого корпоративного права в 25 %. Такий підхід відповідає стандартам ОЕСР, хоча практика показує, що ТНК нерідко вдаються до схем з «розмитою» пов'язаністю – через трастові структури, номінальних акціонерів або договірні механізми, що не охоплюються формальними критеріями власності [4].

Функціональний аналіз (FAR-аналіз: Functions, Assets, Risks) є методологічним ядром будь-якого аналізу ТЦУ та слугує основою для визначення «тестованої сторони» – суб'єкта, чиї показники порівнюються із зіставними незалежними компаніями. Концепція FAR-аналізу базується на ідеї, що рівень винагороди, яку отримує учасник контрольованої операції, має відповідати функціям, які він виконує, активам, що використовує, та ризикам, що приймає. Відповідно до Настанов ОЕСР 2022 економічна субстанція операції визначається не формальним договором, а реальним розподілом функцій і ризиків між сторонами [85; 86; 87].

В Україні документація з ТЦУ, відповідно до підпункту 39.4.6 ПКУ та наказу Мінфіну України від 08.02.2021 № 67, обов'язково має містити опис функцій платника та пов'язаних осіб, перелік активів, що використовуються в контрольованій операції, та опис ризиків, що приймаються кожною стороною. Практика ДПС України свідчить про зростання уваги до якості функціонального аналізу, адже в рамках перевірок дедалі частіше оскаржується не лише цінова відповідність, а й коректність визначення «тестованої сторони» та повнота розкриття функціонального профілю [9].

Критично важливим аспектом є аналіз ризиків у контексті FAR. Відповідно до оновленої версії Настанов ОЕСР, впровадженої через Дії 8–10 BEPS, право на привласнення прибутків від ризикованих активів залежить не від формального договірного прийняття ризику, а від реальної спроможності сторони контролювати ризик і фінансувати наслідки його реалізації. Це означає, що офшорна холдингова структура, яка формально є «власником» ризику, але не має достатньої управлінської субстанції, не може претендувати на відповідну частку прибутку в рамках ТЦУ. В українській практиці ДПС України починає застосовувати цей підхід, хоча доказова база в судових справах досі є недостатньо розвиненою [85; 86; 87].

DEMPE-аналіз (Development – розробка, Enhancement – вдосконалення, Maintenance – підтримка, Protection – захист, Exploitation – використання нематеріальних активів) є спеціалізованим інструментом функціонального аналізу, розробленим ОЕСР у рамках Дій 8–10 Плану дій BEPS для операцій з нематеріальними активами (НМА). Його концептуальний фундамент полягає у відмові від принципу легального власника нематеріального активу як автоматичної підстави для отримання прибутку. А замість юридичної форми пріоритет надається економічній субстанції – реальним функціям, що виконує суб'єкт у ланцюжку цінності нематеріального активу [85; 86; 87].

Відповідно до Настанов ОЕСР 2022 глава VI – юридичне право власності на НМА є лише відправною точкою аналізу. Вирішального значення набувають запитання: хто здійснював фінансування та безпосередньо проводив НДДКР?; хто контролював ключові рішення щодо розвитку НМА?; які суб'єкти виконували

функції захисту та комерціалізації? На підставі DEMPE-аналізу проводиться розподіл прибутків від НМА між учасниками групи в спосіб, що відображає реальний економічний внесок кожного [85; 86; 87].

Для України DEMPE-аналіз набуває особливого значення в контексті ІТ-сектору. Значна кількість українських ІТ-компаній функціонує як підрозділи розробки програмного забезпечення в складі міжнародних груп, що контролюються іноземними холдингами (переважно кіпрськими або британськими). Якщо реальні функції розробки та вдосконалення ПЗ виконуються в Україні, тоді, відповідно до DEMPE-логіки, значна частина прибутку від цього ПЗ має оподатковуватись в Україні. Практика ДПС України в цій сфері ще перебуває на ранній стадії, а судова практика є мінімальною, що свідчить про значний аналітичний і фіскальний потенціал для подальшого розвитку контрольної функції в цьому секторі.

Законом України від 16.01.2020 № 466-IX у вітчизняне законодавство було введено інститут контрольованих іноземних компаній (КІК). Правила КІК зобов'язують українських резидентів (фізичних та юридичних осіб), які контролюють іноземні компанії, вносити нерозподілений прибуток таких компаній до власного оподатковуваного доходу за умови, що він перевищує встановлені пороги та не підпадає під вилучення.

Механізм КІК є органічним доповненням до системи контролю ТЦУ. Якщо правила ТЦУ спрямовані на коригування умов конкретних операцій між пов'язаними особами, то КІК регулює питання розподілу прибутку на рівні структури холдингу загалом. Взаємодія цих двох механізмів формує дворівневу систему захисту від штучного відтоку прибутків (операційний рівень (ТЦУ) і структурний рівень (КІК). З практичного погляду це означає, що платники, які вдаються до схем перекладання прибутків через трансфертні ціни на користь КІК, підпадають під подвійний контроль з боку ДПС України. Для органів ДПС це відкриває нові аналітичні можливості, адже дані звітності з КІК можуть бути зіставлені з інформацією зі звітів про контрольовані операції та CbCR.

Система контролю за контрольованими операціями в Україні має розвинену нормативну базу, однак її ефективність обмежується рядом інституційних чинників, а саме складністю ідентифікації реальної пов'язаності в умовах непрозорих юрисдикцій, недостатнім аналітичним потенціалом органів ДПС для проведення комплексного DEMPE-аналізу, а також незрілістю судової практики в оспорюванні функціональних рішень у справах ТЦУ. Зв'язок між правилами КІК і механізмами ТЦУ формує системний потенціал для ефективнішого виявлення агресивних схем, що потребує відповідного розвитку аналітичних інструментів і кваліфікації персоналу ДПС України.

10.3. Методи ТЦУ в системі податкового контролю

Стаття 39 ПКУ закріплює п'ять методів визначення відповідності умов контрольованої операції принципу ALP: метод порівняльної неконтрольованої ціни (CUP); метод ціни перепродажу (Resale Price Method – RPM); метод «витрати плюс» (Cost Plus Method – CPM); метод транзакційної чистої маржі (TNMM) та метод розподілу прибутку (Profit Split Method – PSM). На відміну від попередньої редакції законодавства, яка передбачала жорстку ієрархію з беззастережним пріоритетом CUP, чинна редакція ПКУ передбачає принцип «найбільш прийнятного методу» – аналогічно Настановам ОЕСР (2022) [9].

Вибір методу ТЦУ є не механічним процесом, а аналітичним рішенням, що залежить від характеру контрольованої операції, наявності зіставних даних, функціонального профілю сторін та особливостей галузі. Відповідно до підходу ОЕСР під час вибору методу перевага надається тому, що найбільш точно відображає принцип ALP для конкретної операції, ґрунтуючись на сильних і слабких сторонах кожного методу та якості наявних зіставних даних [85; 86; 87].

Метод порівняльної неконтрольованої ціни (CUP) є концептуально найпростішим і водночас найбільш достовірним методом ТЦУ, який передбачає пряме зіставлення ціни контрольованої операції з ціною ідентичного або схожого товару чи послуги в

зіставній неконтрольованій операції. Відповідно до Настанов ОЕСР CUP є найбільш прийнятним методом там, де є ринкові котирування або інформація про порівнянні ринкові угоди між незалежними сторонами [85; 86; 87].

В Україні CUP застосовується переважно для операцій із біржовими товарами, де є ліквідні ринкові котирування. Наприклад, сільськогосподарська продукція, металопродукція, залізна руда, нафта та нафтопродукти. Законом України № 466-IX усунуто, зокрема, обмеження щодо переліку бірж, котируваннями яких можна користуватися, та дозволено застосування котирувань для ширшого кола товарних позицій. Для промислових і сільськогосподарських компаній-експортерів CUP є пріоритетним методом контролю, а саме коригування за відхилення від ринкових котирувань є поширеним результатом перевірок ДПС України у відповідних секторах.

Однак у секторах послуг, ліцензійних операцій та операцій з НМА CUP фактично не застосовний через відсутність зіставних ринкових операцій. Це означає, що для ІТ-підприємств, фармацевтичних компаній і фінансових структур використання CUP є обмеженим, а контролюючі органи та платники змушені спиратися на більш складні методи, що підвищує ризик спорів щодо достовірності аналізу.

Метод ціни перепродажу (RPM) застосовується в операціях, де «тестована сторона» є дистриб'ютором. Він порівнює валову маржу тестованої сторони з валовою маржою зіставних незалежних дистриб'юторів. Метод є найбільш ефективним у ситуаціях, коли дистриб'ютор виконує обмежені функції та не задіює власних унікальних НМА. В Україні RPM використовується в дистрибуційних структурах, хоча практика показує складнощі з коректним розрахунком валової маржі через відмінності в обліковій базі між вітчизняними та іноземними компаніями-аналогами.

Метод «витрати плюс» (CPM) є симетричним до RPM, але застосовується на «виробничому» кінці ланцюжка. Він порівнює надбавку до собівартості виробника або виконавця послуг у контрольованій операції з надбавкою зіставних незалежних суб'єктів. CPM є доцільним для операцій контрактного виробництва, надання послуг з переробки давальницької сировини й внутрішньогрупових

сервісних операцій. В Україні CPM нерідко застосовується в переробних та аграрних підприємствах, де чітко ідентифіковані виробничі витрати, проте коригування на різницю в обліковій практиці між українськими й іноземними аналогами залишається методологічною проблемою.

TNMM є найпоширенішим методом ТЦУ у вітчизняній і міжнародній практиці, оскільки дає змогу проводити порівняльний аналіз на рівні операційного прибутку – показника менш чутливого до відмінностей в обліковій базі, ніж валова маржа. TNMM порівнює відношення операційного прибутку до відповідної бази (виручка, витрати або активи) тестованої сторони з аналогічними показниками зіставних незалежних компаній.

В Україні TNMM де-факто є основним методом ТЦУ з огляду на хронічну нестачу зіставних ринкових цін для застосування CUP у секторах послуг та складної продукції. Платники та ДПС України активно використовують такі комерційні бази даних, як Orbis (Bureau van Dijk), Amadeus, Ruslana, для підбору зіставних незалежних компаній. Водночас суттєвою проблемою залишається якість зіставності. Українські компанії мають специфічні операційні умови (рівень ризику, доступ до фінансування, нормативне середовище), що суттєво ускладнює порівняння з переважно західноєвропейськими аналогами із бази Orbis / Amadeus.

Критичним аналітичним аспектом є термінологічна неузгодженість між ПКУ та Настановами ОЕСР. Зокрема, стаття 39 ПКУ використовує термін «метод чистого прибутку», тоді як ОЕСР застосовує «метод транзакційної чистої маржі» (TNMM). Хоча на практиці йдеться про той самий метод, ця розбіжність породжує труднощі під час посилань на міжнародні прецеденти в судових спорах і ускладнює взаємодію з іноземними податковими адміністраціями в рамках процедури взаємного узгодження (MAP) [9].

Метод розподілу прибутку (Profit Split Method – PSM) є найскладнішим, але водночас найбільш придатним для операцій між сторонами, що обидві здійснюють унікальний внесок у ланцюжок цінності. Наприклад, у випадку спільних НДДКР, унікальних технологічних платформ або спільного управління глобальними торговими марками. PSM особливо актуальний у контексті BEPS

Дій 8–10. Якщо кілька суб'єктів групи виконують суттєві DEMPE-функції щодо одного нематеріального активу, жоден однобічний метод (CUP, TNMM тощо) не може коректно відобразити їхні відносні внески [85; 86; 87].

В Україні PSM фактично застосовується досить рідко. Практика ДПС України зосереджена переважно на TNMM і CUP. Причинами цього є складність збору відповідних даних про консолідований прибуток групи, відсутність стандартизованої методологічної бази для розрахунку «ключів» розподілу прибутку й низька обізнаність аудиторів із відповідними підходами. Водночас зростання IT-аутсорсингу в Україні та розвиток агротехнологічного сектору формують потенційні сфери застосування PSM, що потребує відповідного розвитку методологічних компетенцій у ДПС України.

Аналізуючи інформацію таблиці 10.2, можна виявити дисбаланс у застосуванні методів ТЦУ. Він відображає системну проблему аналітичної спроможності. Зокрема, методи, що вимагають більш глибокого аналізу (PSM, DEMPE), практично не використовуються, тоді як загальнодоступний TNMM застосовується як «стандартний метод» навіть у випадках, коли він може не бути найбільш придатним. Брак зіставних вітчизняних компаній у базах даних збільшує ризик формального дотримання вимог за відсутності реальної порівняльної достовірності. Для агропромислового та IT-секторів потрібне профільне методологічне забезпечення, яке враховує специфіку ціноутворення та функціональних профілів у цих галузях.

Система методів ТЦУ в Україні відповідає міжнародним стандартам ОЕСР на рівні нормативного закріплення. Проте в практичному вимірі спостерігається надмірна концентрація на TNMM і CUP, що суттєво обмежує аналітичні можливості контролю операцій із НМА та складними фінансовими структурами. Подолання термінологічних неузгодженостей, розвиток методологічної бази для PSM і DEMPE-аналізу, а також кдосконалення процедур відбору зіставних компаній є пріоритетними напрямами для підвищення якості ТЦУ-контролю в Україні.

Таблиця 10.2 – Порівняльний аналіз методів ТЦУ: можливості, обмеження та застосовність в Україні

Метод	Принцип порівняння	Переваги	Ризики / Обмеження	Аналітична ефективність	Практичне застосування в Україні
CUP	Пряме зіставлення ціни	Найвища достовірність за наявності аналогів	Обмежена застосовність за відсутності ринкових котирувань	Висока (для сировини)	Активно: сільгосп, метали, сировина
Resale Price (RPM)	Валова маржа перепродажу	Підходить для дистриб'юторів	Залежить від порівнянності функцій і облікової бази	Середня	Застосовується обмежено в торгових структурах
Cost Plus (CPM)	Надбавка до собівартості	Ефективний для виробника / виконавця послуг	Різниці в обліковій базі ускладнюють порівнянність	Середня	Застосовується в переробній і агропромисловості
TNMM	Операційна маржа тестованої сторони	Менш чутливий до облікових відмінностей	Якість зіставних компаній; різниця операційних умов	Висока (домінує на практиці)	Найпоширеніший; бази Orbis, Amadeus
Profit Split (PSM)	Розподіл консолідованого прибутку	Відповідний для унікальних внесків обох сторін	Складність збору даних; суб'єктивність «ключів»	Потенційно висока для НМА	Мінімальне; потребує розвитку

Джерело: створено авторами на основі [4; 9; 85; 86; 87].

10.4. Документація з трансфертного ціноутворення

Трирівнева система документації (Three-tier documentation approach), запроваджена Дією 13 Плану дій BEPS та імплементована в Україні Законом України № 466-IX, складається з трьох взаємопов'язаних компонентів: локальної документації (Local File), глобальної документації (Master File) та звіту в розрізі країн (Country-by-Country Report – CbCR). Ця система замінила попередню модель одноярусної документації та відображає концептуальний перехід від підтвердження окремих операцій до аналізу діяльності всієї ТГК у глобальному контексті [85; 86; 87].

Основна логіка системи полягає в інформаційній асиметрії. Платник податків має значно більше інформації про групову структуру та внутрішньогрупові операції, ніж контролюючий орган. Трирівнева документація покликана зменшити цю асиметрію, зобов'язуючи платника надати детальну інформацію про конкретні контрольовані операції (Local File), загальну характеристику групи та її ТЦУ-політику (Master File) й агреговані дані про розподіл доходів, прибутків і податків у розрізі юрисдикцій (CbCR). Разом ці три елементи формують аналітичну матрицю для комплексного ризик-аналізу з боку контролюючих органів [85; 86; 87].

Локальна документація (Local File) є базовим компонентом документаційного пакета та готується безпосередньо платником – стороною контрольованої операції. Відповідно до підпункту 39.4.6 ПКУ Local File має містити опис контрольованих операцій та їх учасників; функціональний аналіз (FAR-аналіз); обґрунтування вибору методу ТЦУ; порівняльний аналіз (бенчмаркінг) із зазначенням використаних джерел і процедури відбору зіставних компаній; результати розрахунку діапазону рентабельності; висновок щодо відповідності умов операції принципу ALP.

Окремою вимогою, введеною Законом України № 466-IX, є обґрунтування економічної доцільності та ділової мети контрольованої операції («business purpose test»). Це є суттєвим концептуальним кроком: раніше платники могли обмежуватись формальним підтвердженням ціни, тепер вони зобов'язані демонструвати, що

операція відповідає реальним економічним цілям і не є суто податково-мотивованою. Практика ДПС України в 2023–2026 роках свідчить про зростання уваги саме до цього аспекту (відсутність обґрунтованої ділової мети або невідповідність задекларованої мети реальним обставинам стає підставою для донарахувань).

Ключовою практичною проблемою є якість бенчмаркінгових досліджень. Українські компанії змушені покладатися переважно на іноземні комерційні бази даних (Orbis / Amadeus), оскільки вітчизняна база фінансової звітності є недостатньою для формування репрезентативної вибірки зіставних українських компаній. Це породжує систематичне відхилення в бік «пан'європейських» бенчмарків, які не завжди коректно відображають операційні умови на українському ринку.

Глобальна документація (Master File) готується або самим платником, якщо він є основним підприємством ТГК, або материнською компанією групи й передається учасникам групи для внесення до їхніх локальних документаційних пакетів. Відповідно до підпункту 39.4.7 ПКУ та стандартів BEPS Action 13 Master File містить загальний опис діяльності й структури ТГК; перелік ключових нематеріальних активів та їхніх власників у межах групи; опис внутрішньогрупових фінансових операцій; глобальну ТЦУ-політику групи; консолідовану фінансову звітність [9; 85; 86; 87].

Master File є цінним аналітичним інструментом для органів ДПС України, оскільки дає змогу порівнювати умови контрольованих операцій українського учасника з умовами аналогічних операцій між іншими суб'єктами тієї самої групи в інших юрисдикціях. Якщо глобальна ТЦУ-політика передбачає певні рівні маржинальності для дистриб'юторів групи, але українська «дочка» демонструє значно нижчий рівень прибутковості, це є підставою для поглибленого аналізу. Практична проблема полягає в тому, що якість Master File суттєво залежить від відкритості материнської компанії. Нерідко документ надається у формі стандартного шаблону, який не містить реально корисної аналітичної інформації.

Згідно з вимогами ПКУ ДПС України має право запросити Master File не раніше ніж через 12 та не пізніше ніж 36 місяців після закінчення відповідного фінансового року ТГК. Платник

зобов'язаний надати його впродовж 90 днів після отримання запиту. Ця процедура гарантує певний часовий буфер, але водночас знижує оперативність аналізу ризиків [4].

Звітність у розрізі країн (CbCR) є найбільш масштабним компонентом трирівневої документації. Вона надає зведену картину розподілу доходів, прибутків, сплачених податків, кількості працівників та активів ТГК у розрізі юрисдикцій. Цей звіт подається материнською компанією ТГК у країні свого резидентства, а потім автоматично передається іншим юрисдикціям, де працюють суб'єкти групи, у рамках Багатосторонньої угоди компетентних органів (MCAA CbC).

Для України участь у системі CbCR стала реальністю. ДПС України приєдналась до MCAA CbC як компетентний орган 3 листопада 2022 року, а відповідна підсистема «Автоматичний обмін податковою інформацією» набула чинності 4 липня 2024 року. Це дає змогу ДПС України отримувати CbCR-звіти від іноземних компетентних органів щодо ТГК, учасники яких присутні в Україні, і використовувати їх для ризик-аналізу. Водночас варто зазначити, що практичні аналітичні компетенції для роботи з CbCR-даними ще перебувають у стадії становлення, а кількість отриманих звітів не розкривається в офіційній статистиці ДПС України.

Показовим є аналітичний потенціал CbCR, що полягає в зіставленні даних про частку прибутку ТГК в Україні з часткою зайнятих та активів, дає змогу виявити диспропорції, що свідчать про можливе перекладання прибутків до низькоподаткових юрисдикцій. Наприклад, якщо 30 % зайнятих групи працює в Україні, а Україна генерує лише 5 % прибутку, це є сигналом для поглибленого аналізу ТЦУ. Саме такий ризик-індикаторний підхід відповідає духу BEPS Action 13 і є напрямом, у якому ДПС України зміцнює свій аналітичний потенціал.

Практика свідчить, що якість документації з ТЦУ в Україні суттєво варіює залежно від розміру платника та його приналежності до великих ТНК. Великі міжнародні групи зазвичай підтримують документацію на достатньому рівні, тоді як малі та середні підприємства з операціями, що переступають вартісні пороги, нерідко обмежуються формальним мінімумом. Складність вимог (41 елемент

у Local File за ПКУ проти 23 за Настановами ОЕСР) збільшує тягар дотримання вимог, що особливо відчутно в умовах воєнного стану, коли ресурси підприємств є обмеженими [9; 85; 86; 87].

Таблиця 10.3 демонструє, що різні компоненти документаційної системи виконують взаємодоповнювальні аналітичні функції:

Local File – деталізований аналіз конкретних операцій;

Master File – розуміння контексту групи;

CbCR – виявлення системних диспропорцій.

Однак сукупна регуляторна складність і розпорошення зобов'язань у часі ускладнюють формування цілісної картини для аналітиків ДПС України, що свідчить про потребу в більш інтегрованих підходах до обробки документаційних масивів, зокрема через автоматизацію та цифровізацію аналітичних процесів.

Трирівнева документаційна система є принциповим досягненням у розвитку системи ТЦУ в Україні. Водночас її ефективність для цілей податкового контролю залежить не стільки від наявності документів, скільки від їхньої аналітичної якості. Ключовими проблемами залишаються надмірна регуляторна складність, недостатність вітчизняних баз зіставних даних і нерівномірна якість документації між великими платниками та суб'єктами середнього бізнесу. Запровадження автоматичного обміну CbCR є стратегічним кроком вперед, проте реалізація його аналітичного потенціалу потребує суттєвого розвитку цифрових компетенцій ДПС України.

Таблиця 10.3 – Вимоги до документації з ТЦУ в Україні
та їхнє аналітичне значення для цілей контролю

Компонент	Нормативна основа	Зміст	Строки надання	Ризики / Обмеження	Аналітична ефективність для ДПС України
Local File	Пп. 39.4.4; 39.4.6 ПКУ	FAR-аналіз, обґрунтування методу, бенчмаркінг, ділова мета	30 дн. з дня запиту ДПС України	Якість бенчмаркінгу; брак вітчизняних аналогів	Висока для аналізу конкретних операцій
Master File	Пп. 39.4.7 ПКУ; Закон України № 466-IX	Глобальна ТЦУ-політика групи, НМА, міжгрупові операції	90 дн. із запиту, але не раніше ніж 12 міс. після року	Ризик надання формальних шаблонів	Висока для порівняння з умовами інших суб'єктів групи
CbCR	Пп. 39.4.10 ПКУ; MCAA CbC	Розподіл доходів, прибутків, податків, персоналу, активів по країнах	Не пізніше ніж 12 міс. після кінця фінансового року ТГК	Обмежений доступ до отриманих звітів; новизна системи	Висока для ризик-аналізу диспропорцій у розподілі
Звіт про контрольовані операції	Пп. 39.4.2 ПКУ	Перелік контрольованих операцій за рік	1 жовтня наступного року	Неповнота розкриття; типові порушення	Середня; слугує базою для відбору для перевірки
Повідомлення про участь у ТГК	Пп. 39.4.2 ПКУ	Інформація про структуру ТГК	Водночас із звітом про КО	Ризик неточності в разі складних структур	Середня для ідентифікації структури

Джерело: створено авторами.

10.5. Аналіз ризиків у сфері ТЦУ

Ризик-орієнтований підхід (далі – РОП) у сфері ТЦУ є сучасною методологією відбору платників для перевірок, що базується не на рівномірному охопленні всіх суб'єктів, а на концентрації контрольних ресурсів там, де ймовірність і значущість податкових порушень є найвищими. ОЕСР рекомендує застосування ризик-орієнтованого підходу в своїх Настановах (глава IV) та в Керівництві ОЕСР з ризик-менеджменту у сфері ТЦУ, вказуючи, що ефективний аналіз ризиків має передувати рішенню про початок перевірки [87].

В Україні РОП у сфері ТЦУ регулюється підпунктом 39.5.2 ПКУ та нормативними документами ДПС України, що регламентують процедури моніторингу й аналізу звітів про контрольовані операції. ДПС України здійснює моніторинг на підставі поданих звітів про контрольовані операції, виявляючи відхилення від ринкових рівнів за допомогою галузевих бенчмарків та індикаторів ризику. Водночас система ризик-аналізу в Україні ще значною мірою залежить від ручних процедур і суб'єктивного оцінювання, що знижує її відтворюваність та об'єктивність [9].

Відповідно до підпункту 39.5.2.13 ПКУ підставами для проведення перевірки ТЦУ є отримання документованої інформації про невідповідність умов контрольованих операцій принципу ALP; неподання або несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції чи ТЦУ-документації; виявлення порушень під час моніторингу поданої звітності. У воєнний час до цих підстав фактично додалась і сама наявність поданого звіту про контрольовані операції як підстава для позапланової перевірки, що свідчить про посилення фіскальних пріоритетів у виборі платників для контролю [9].

Ризик-аналіз у сфері ТЦУ ґрунтується на системі індикаторів – сигналів, що вказують на можливість невідповідності умов контрольованих операцій принципу ALP або застосування схем агресивного податкового планування. До ключових індикаторів ризику, що визначаються у вітчизняній і міжнародній практиці, належать: стійка збитковість або низька рентабельність за умови наявності значних контрольованих операцій; суттєве відхилення

рентабельності від галузевого медіанного рівня; значна частка виплат нематеріального характеру (роялті, ліцензії, управлінські та консультаційні послуги) на користь низькоподаткових юрисдикцій; операції з контрагентами з юрисдикцій переліку КМУ.

Галузева специфіка ризиків ТЦУ в Україні характеризується такими особливостями:

1. IT-аутсорсинг та цифрові послуги. Основний ризик полягає у занижених ліцензійних платежах і перекладанні прибутку від IP-активів до офшорних холдингів. DEMPE-аналіз є критично важливим для оцінювання розподілу прибутків у цьому секторі.

2. Агарний сектор. Ризики пов'язані із заниженням цін на агрокультури під час їхнього продажу через трейдингові компанії-посередники та маніпулюванням умовами поставки (Incoterms) для штучного завищення витрат. CUP на основі біржових котирувань є ключовим інструментом контролю.

3. Металургія та сировинний експорт. Ризики схожі з аграрним сектором: занижені ціни під час продажу через торгові компанії в Швейцарії, Нідерландах або Сінгапурі, де значна частина «торгової маржі» залишається поза оподаткуванням в Україні. Перехід до прямих порівнянь із біржовими котируваннями зменшив, але не усунув ці ризики.

4. Фармацевтичний сектор. Завищені ціни під час придбання активних фармацевтичних інгредієнтів від пов'язаних постачальників, а також завищені ліцензійні платежі за бренди та технології є типовими ризиками цього сектору.

5. Дистрибуційні та торговельні структури. Ризик полягає у функціональному «стисканні» місцевого дистриб'ютора (надмірні ризики перекладаються на нього разом із неприйнятно низькою маржею).

Таблиця 10.4 – Індикатори ризику ТЦУ та аналітичний потенціал для цілей ДПС України

Індикатор ризику	Можливий механізм порушення ALP	Сектор підвищеного ризику	Аналітичний інструмент ДПСУ	Обмеження виявлення	Аналітична ефективність
Стійка збитковість у разі значних контрольованих операціях	Завищені витрати або занижені доходи в контрольованих операціях	Дистрибуція, IT, фармацевтика	TNMM-бенчмаркінг; порівняння з галузевою медіаною	Легітимні збитки в кризові роки	Висока
Висока частка виплат роялті до низькоподаткових юрисдикцій	Штучне перекладання прибутків через ліцензійні платежі	IT, фармацевтика, FMCG	DEMPE-аналіз; порівняння ліцензійних ставок	Складність оцінювання НМА	Середня – висока
Відхилення ціни від біржових котирувань понад 20 %	Маніпуляція ціною через торгових посередників	Аграрний, металургійний, сировинний	CUP на основі котирувань	Різниці в умовах поставки (Incoterms)	Висока
Суттєве відхилення рентабельності від діапазону порівнянних компаній	Заниження маржинальності дистриб’ютора або виробника	Дистрибуція, виробництво	TNMM; аналіз діапазону рентабельності	Якість відбору зіставних компаній	Висока в разі якісного бенчмаркінгу
Значні фінансування або капіталізаційні потоки між пов’язаними особами	Штучна капіталізація збитків через фінансові операції	Фінансові холдинги, ТГК	Аналіз відсоткових ставок; CUP для фін. операцій	Складність оцінювання ризику дефолту	Середня
Структура групи з юрисдикціями переліку КМУ	Схеми «поштової скриньки» та офшорного холдингу	Усі сектори	Перевірка ділової мети; аналіз субстанції	Формальна відповідність критеріям	Середня – висока
Різниця між часткою прибутку та часткою персоналу в CbCR	Невідповідність між субстанцією та розподілом прибутків	ТГК з операціями в Україні	Аналіз CbCR після отримання від компетентних органів	Новизна системи; обмежений доступ до звітів	Потенційно висока

Джерело: сформовано авторами.

Таблиця 10.4 відображає різнорівневий характер ризиків ТЦУ залежно від галузі та механізму порушення. Найбільш прозорими для контролю є ризики в сировинному секторі (можливе пряме порівняння з котируваннями), тоді як ризики у сфері НМА (IT, фармацевтика) є найскладнішими для аналізу й потребують більш складних методологічних підходів (DEMPE, PSM). Особливо важливим є аналітичний потенціал CbCR для виявлення системних диспропорцій між субстанцією та розподілом прибутків. Цей інструмент ще не повністю розгорнуто в Україні, але його стратегічна цінність для системного ризик-аналізу є виключно високою. Обмеження, пов'язані з якістю вітчизняної бази зіставних даних і недостатністю цифрових аналітичних систем, залишаються ключовими інституційними бар'єрами для підвищення ефективності ТЦУ-контролю.

Судова практика у сфері ТЦУ в Україні умовно поділяється на дві категорії: «формальні» спори (щодо строків і повноти подання звітності, правомірності застосування санкцій) і «сутнісні» спори (щодо методу ТЦУ, відбору зіставних компаній, коректності розрахунку діапазону рентабельності). Перші є значно поширенішими та зазвичай стосуються технічних порушень під час подання звіту про контрольовані операції, тоді як «сутнісні» спори є значно складнішими й вимагають від судів розуміння методологічних аспектів ТЦУ.

Ключовою особливістю поточної судової практики є тенденція до ухвалення рішень на основі формальних ознак, а не глибокого економічного аналізу. Суди нерідко не мають змоги оцінити коректність функціонального аналізу або обґрунтованість вибору методу ТЦУ, що призводить до потреби в залученні судових економічних експертів, та відповідного зростання витрат і тривалості процесу. Ця проблема є системною та відображає загальний рівень судового розуміння складних міжнародних податкових питань в Україні.

Прикладом системного спору є категорія справ щодо визначення «тестованої сторони». ДПС України нерідко намагається застосувати TNMM з тестуванням саме українського суб'єкта, тоді як платник доводить, що методологічно правильним є тестування іноземної пов'язаної особи. Від вирішення цього питання

залежить, який діапазон рентабельності буде використано і яке відхилення буде виявлено. Відсутність єдиного судового підходу до таких справ є суттєвою проблемою для правової визначеності.

Процедура попереднього цінового узгодження (Advance Pricing Agreement – APA) передбачає укладення угоди між платником і ДПС України щодо методу й умов визначення цін у контрольованих операціях до їхнього здійснення. АПА забезпечує правову визначеність та усуває ризик донарахувань за контрольовані операції, внесені угодою.

В Україні APA впроваджена відповідно до підпункту 39.6 ПКУ та Порядку, затвердженого постановою КМУ від 28.10.2021 № 1114. Доступна лише для великих платників (за законодавчим визначенням), APA може бути одностороньою, двосторонньою або багатосторонньою. Двостороння APA (із залученням іноземної податкової адміністрації) забезпечує максимальну правову безпеку, але вимагає відповідних інституційних механізмів у ДПС України та міжнародного співробітництва. Кількість укладених в Україні APA залишається досить обмеженою, що свідчить про новизну цього інструменту для вітчизняного ринку [9].

Процедура взаємного узгодження (MAP – Mutual Agreement Procedure) є більш широким механізмом вирішення спорів між юрисдикціями щодо подвійного оподаткування. В Україні MAP реалізована через відповідні положення двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування та підпункт 103.10 ПКУ. Закон України № 466-IX уточнив процедурні аспекти MAP в Україні. Практичне застосування MAP є обмеженим через тривалість процедур, відсутність достатньої кількості спеціалістів у ДПС України та недосконаліть угодної мережі.

Цифрова трансформація системи ТЦУ-контролю є стратегічним пріоритетом для ДПС України. У рамках проєкту EU4PFM (підтримка управління державними фінансами ЄС) розроблено прототип автоматизованої інформаційної системи для аналізу ризиків ТЦУ – Big Data-платформи, що має забезпечити автоматизовану обробку великих масивів інформації про контрольовані операції. Ключовими цілями системи є вдосконалення ризик-орієнтованого відбору; підвищення швидкості та точності аналізу; мінімізація людського чинника в процесі ухвалення рішень.

Дослідження у сфері цифрових рішень для ТЦУ демонструє потенціал штучного інтелекту та NLP-алгоритмів для автоматизації бенчмаркінгу. Сучасні інструменти дають змогу скоротити трудовитрати на підбір зіставних компаній у 3–6 разів і знизити частку помилкових внесень більш ніж на 90 %. Для ДПС України це означає суттєве розширення аналітичних можливостей без пропорційного зростання штату.

Паралельно ДПС України приєдналась до MCAA CRS (Автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки) та MCAA CbC, що відкрило доступ до нових інформаційних джерел у рамках міжнародного обміну. Впровадження системи NCTS для митного контролю також є важливим кроком у напрямі інтеграції інформаційних систем, що підвищить якість верифікації даних про операції.

Аналіз інституційної готовності України до передового контролю у сфері ТЦУ виявляє принципово важливу асиметрію між рівнем нормативного регулювання й рівнем аналітичної та технологічної спроможності. Законодавча база демонструє значний прогрес і відповідність мінімальним стандартам BEPS, натомість практична спроможність (кадрова, технологічна та методологічна) суттєво відстає. Особливо критичним є розрив у сфері цифрових аналітичних інструментів. Адже прагнення до автоматизованого ризик-аналізу є стратегічно обґрунтованим, але реалізація потребує системних інвестицій. Воєнні умови додатково ускладнюють ситуацію. З одного боку, посилюється фіскальний тиск, з іншого – ресурсна база платників і контролюючих органів є обмеженою. Подолання цих обмежень є передумовою реалізації повноцінної системи ТЦУ-контролю, адекватної потребам повоєнної відбудови економіки та євроінтеграційним зобов’язанням України.

Система ризик-аналізу у сфері ТЦУ в Україні перебуває в стадії активного розвитку. Адже перехід від ручних процедур до автоматизованих систем є стратегічно правильним вектором, але його практична реалізація потребує значних інвестицій у технологічну інфраструктуру та підготовку кадрів. Галузева диференціація ризиків вимагає розробки профільних аналітичних методологій, зокрема для IT-сектору та агроекспорту, де потенціал

фіскальних втрат є найвищим. Судова практика досі не забезпечує достатнього рівня правової визначеності, що посилює роль профілактичних механізмів (АРА) та якісної документації.

Трансфертне ціноутворення як інструмент податкового контролю в Україні перебуває в стадії системного становлення: нормативна база, побудована на стандартах ОЕСР і принципах BEPS, вже сформована, однак практична реалізація потенціалу цієї системи гальмується інституційними, кадровими та технологічними обмеженнями. Впровадження трирівневої документації, підключення до міжнародного обміну CbCR, запровадження механізму АРА та розвиток автоматизованих систем аналізу ризиків є стратегічними кроками, що відповідають вектору євроінтеграції та зобов'язанням у рамках Плану дій BEPS. Водночас надмірна алгоритмічна складність нормативного регулювання, яка в 10–37 разів перевищує відповідні показники ОЕСР, формує диспропорційний тягар для платників і є структурним ризиком для інвестиційної привабливості. Системними інституційними слабкостями залишаються як дефіцит вітчизняних баз зіставних даних, низька кількість судових рішень із методологічною глибиною, так і практична відсутність застосування PSM і DEMPE-аналізу в контрольних процедурах ДПС України. В умовах повномасштабної війни система ТЦУ зазнала прагматичного коригування, адже акцент змістився в бік збереження фіскальних надходжень і поглибленого контролю економічної субстанції операцій, що є виправданим з позиції бюджетних пріоритетів, але потребує балансу між фіскальним тиском і дотриманням права платників. Стратегічний пріоритет для розвитку системи ТЦУ-контролю в Україні полягає в завершенні транспозиції Дій 8–10 BEPS (DEMPE) у ПКУ, розвитку цифрових аналітичних платформ ДПС України, формуванні вітчизняної бази зіставних даних і систематичній підготовці кадрів, що є важливою умовою для реалізації повноцінного, прозорого й ефективного контролю у сфері ТЦУ в умовах відновлення та євроінтеграції.

Таблиця 10.5 – Інституційна готовність України до передового контролю у сфері ТЦУ

Аспект	Поточний стан	Сильні сторони	Слабкі сторони	Бар’єри	Рекомендований напрям
Законодавча база	Розвинена; ст. 39 ПКУ; закони України № 466-IX, № 1117-IX	Відповідність ALP; трирівнева документація	Надмірна складність; термінологічні неузгодженості	Правова невизначеність	Спрощення та гармонізація
Аналітичні компетенції ДПСУ	Середній рівень; рівень зростання	Спеціалізовані підрозділи ТЦУ; судова практика	Обмеженість PSM / DEMPE-компетенцій	Кадрові; часті ротації	Систематична підготовка та сертифікація
Цифрові системи	У розробці; прототип Big Data	Підключення до MCAA CbC; AOPI-підсистема	Незавершеність впровадження; ручні процедури	Технологічні; фінансові	Завершення впровадження; інтеграція
Бази порівнянних даних	Переважно іноземні (Orbis, Amadeus)	Доступ до міжнародних БД	Брак вітчизняних аналогів; слабкість розкриття інформації	Інформаційні; регуляторні	Розвиток публічної фінансової звітності
APA / MAP процедури	Початковий етап; APA з 2021	Законодавча база для APA і MAP	Обмежена кількість укладених угод	Організаційні; недовіра платників	Популяризація; двосторонні APA
BEPS-відповідність	Часткова; мінімальні стандарти виконуються	CbCR, 3-рівнева документація	Неповна імплементація Дій 8–10	Правові; методологічні	Повна транспозиція DEMPE в ПКУ
Умови воєнного стану	Адаптована система; мораторій знято	Збереження вимог; виняткові підстави перевірок	Скорочення ресурсів у бізнесі	Економічні; організаційні	Диференційований підхід до ризиків

Джерело: розроблено авторами.

Тестові завдання

1. Який міжнародний стандарт є центральним для оцінювання того, чи відповідають умови операцій між пов'язаними особами ринковим умовам:

а) принцип «належної обачності»;

б) принцип «витягнутої руки» (Arm's Length Principle);

в) принцип «публічного розкриття»;

г) принцип «територіальності оподаткування».

2. Які вартісні критерії (пороги) мають виконуватися кумулятивно для визнання операцій контрольованими згідно з ПКУ:

а) дохід понад 50 млн грн та обсяг операцій понад 5 млн грн;

б) дохід понад 100 млн грн та обсяг операцій понад 10 млн грн;

в) дохід понад 150 млн грн та обсяг операцій з одним контрагентом понад 10 млн грн;

г) дохід понад 750 млн євро та обсяг операцій понад 1 млн грн.

3. Методологічним ядром будь-якого аналізу ТЦУ, яке дає змогу визначити «тестовану сторону», є:

а) SWOT-аналіз;

б) FAR-аналіз (Functions, Assets, Risks);

в) PEST-аналіз;

г) ABC-аналіз.

4. Для розподілу прибутків від нематеріальних активів (НМА) на основі економічної субстанції використовується такий спеціалізований інструмент аналізу:

а) DIF-скоринг;

б) DEMPE-аналіз (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation);

в) СМКОР-моніторинг;

г) КІК-декларування.

5. Який метод ТЦУ є найбільш поширеним (домінантним) в українській практиці через брак даних про зіставні ринкові ціни:

а) метод порівняльної неконтрольованої ціни (CUP);

б) метод ціни перепродажу (RPM);

в) метод транзакційної чистої маржі (TNMM);

г) метод розподілу прибутку (PSM).

6. Який поріг консолідованого доходу міжнародної групи компаній (МГК) встановлено для обов'язкового подання Звіту в розрізі країн (CbCR):

а) 10 млн гривень;

б) 50 млн євро;

в) 100 млн доларів США;

г) 750 млн євро.

7. Платник зобов'язаний надати локальну документацію (Local File) на запит ДПС України впродовж:

а) 10 робочих днів;

б) 30 календарних днів з дня отримання запиту;

в) 90 календарних днів;

г) не пізніше двох робочих днів.

8. Сутність концепції «ділової мети» (business purpose test) у документації ТЦУ полягає в:

а) підтвердженні наявності печатки на договорі;

б) доведенні, що операція має реальні економічні цілі, а не лише податкову мотивацію;

в) перевірці наявності офісу за юридичною адресою;

г) звітуванні про кількість працівників контрагента.

9. APA (Advance Pricing Agreement) у контексті трансфертного ціноутворення – це:

а) штрафна санкція за неподання звіту;

б) договір між платником та ДПС України щодо погодження методів визначення цін на строк до 5 років;

в) процедура примусового стягнення податкового боргу;

г) автоматичний обмін фінансовою інформацією.

10. Як взаємодіють механізми КІК (контрольованих іноземних компаній) та ТЦУ в системі захисту податкової бази:

а) вони повністю дублюють один одного;

б) правила КІК скасовують дію правил ТЦУ;

в) ТЦУ регулює умови конкретних операцій, а КІК – розподіл прибутку на рівні структури холдингу;

г) жодного зв’язку між ними не існує.

ТЕМА 11
ПОДАТКОВІ СПОРИ ТА ОСКАРЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

11.1. Адміністративне оскарження рішень контролюючих органів.

11.2. Судове оскарження рішень контролюючих органів.

11.3. Доказова база в податкових спорах.

11.4. Типові помилки контролюючих органів у процесі податкового контролю.

11.5. Стратегії захисту платника податків.

11.1. Адміністративне оскарження рішень контролюючих органів

Адміністративне оскарження рішень контролюючих органів є обов'язковим елементом системи захисту прав платників податків в Україні та виконує подвійну функцію. З одного боку, забезпечує досудове врегулювання податкових конфліктів, з іншого – формує процесуальний фільтр для системи адміністративного судочинства. Правову основу цього інституту становлять статті 55–56 Податкового кодексу України, а процедурні аспекти деталізовано в Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 року № 916 [9; 39].

За своєю правовою природою адміністративне оскарження є формою квазісудового захисту, в якій функцію арбітра виконує сам суб'єкт владних повноважень – вищий орган Державної податкової служби України. Така модель є стандартною для більшості держав ОЕСР, проте її ефективність визначається не лише наявністю формальної процедури, а й інституційною здатністю контролюючих органів до неупередженого перегляду власних рішень. Ця суперечність між

інституційною лояльністю та процедурною неупередженістю становить одну із ключових системних вад адміністративного оскарження в Україні [338].

Платник податків має право оскаржити в адміністративному порядку податкові повідомлення-рішення (ППР), рішення про нарахування пені, накладення штрафу, рішення про застосування фінансових санкцій, а також рішення про відмову в реєстрації податкових накладних або розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН). Підставами для оскарження є неправильне визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання; ухвалення рішення, що суперечить чинному законодавству; перевищення контролюючим органом меж своїх повноважень [39; 179].

Строки подання скарги встановлено пунктом 56.3 статті 56 ПКУ. Скарга подається впродовж 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків спірного рішення. Вказаний строк є процесуальним і його пропуск за відсутності поважних причин зумовлює залишення скарги без розгляду. ДПС України зобов'язана розглянути скаргу та ухвалити мотивоване рішення впродовж 20 робочих днів від дня її отримання, а в разі особливої складності – впродовж 60 календарних днів, письмово повідомивши про це платника. Загальний строк адміністративного оскарження, охоплюючи оскарження до ДПС України як центрального органу, може становити до 120 календарних днів [9; 111].

Аналітичний кейс 1. За даними ДПС України, впродовж 2024 року до контролюючих органів надійшло 84 445 скарг на 91 894 рішення. З розглянутих 11 079 скарг на 18 077 ППР повністю та частково скасовано 3 871 рішення, а неправомірними визнано рішення на суму понад 14,1 млрд грн. Ця статистика підтверджує, що значна частка оскаржень виявляється обґрунтованою, тобто сам механізм адміністративної перевірки виявляє помилки первинного контролю, проте рівень задоволення скарг лишається порівняно невисоким, що свідчить про системну проблему об'єктивності внутрішнього перегляду.

У процесі розгляду скарги вищий контролюючий орган наділений широким колом повноважень. Він може залишити рішення без змін; скасувати його загалом чи в частині; збільшити суму грошового зобов'язання (у разі виявлення обставин, що не були враховані під час первинного ухвалення рішення); направити матеріали на повторне дослідження. Остання можливість – збільшення грошового зобов'язання – є особливо критичною з позиції балансу фіскальних і приватних інтересів. Її наявність створює ефект «подвійного ризику», за якого платник, намагаючись захистити свої права, наражається на загрозу погіршення власного становища. Такий підхід суперечить принципу non reformatio in peius (заборони погіршення становища особи внаслідок оскарження) та загальним стандартам справедливої адміністративної процедури, закріпленим у Законі України «Про адміністративну процедуру» 2023 року.

Закон України «Про адміністративну процедуру», що набрав чинності 15 грудня 2023 року, суттєво трансформував правові стандарти адміністративних процедур в Україні. Ключовими новаціями є обов'язковість мотивування негативних рішень; право зацікавлених осіб на участь у процедурі; активний обов'язок адміністративного органу щодо встановлення фактичних обставин; чітке зазначення апеляційної процедури в самому рішенні. Хоча прямої дії на податкові процедури цей Закон не має через спеціальний характер ПКУ, його принципи поступово проникають у практику через судове тлумачення стандартів належного адміністрування [6].

Тягар доведення правомірності власного рішення під час адміністративного оскарження лежить на контролюючому органі. Проте на практиці цей принцип реалізується непослідовно. Платник нерідко змушений самостійно надавати додаткові документи та пояснення, фактично беручи на себе частину доказового навантаження. Така інверсія тягаря доведення суперечить формальним приписам ПКУ та свідчить про потребу в інституційному вдосконаленні практики адміністративного розгляду скарг.

Система процедурних гарантій платника під час адміністративного оскарження охоплює право на ознайомлення з матеріалами перевірки; право надавати додаткові докази та пояснення; право брати участь у розгляді скарги особисто або через представника; право на одержання мотивованого рішення у встановлені строки; право на подальше судове оскарження незалежно від результату адміністративного оскарження. Важливою гарантією є автоматичне зупинення виконання оскаржуваного рішення на строк адміністративного оскарження, тобто платник тимчасово звільняється від обов'язку сплатити донараховані суми [9; 39].

Однак практична реалізація цих гарантій стикається з низкою інституційних обмежень.

По-перше, структурна залежність підрозділів, що розглядають скарги, від тих самих органів, чиї рішення оскаржуються, обмежує реальну неупередженість розгляду.

По-друге, формальний характер мотивування значної частини рішень за скаргами не відповідає стандартам обґрунтованості адміністративних актів.

По-третє, відсутність незалежного апеляційного органу в системі ДПС України (на кшталт Незалежного податкового трибуналу Великої Британії) визначає принципову обмеженість адміністративного оскарження як механізму неупередженого захисту прав. Досвід ОЕСР демонструє, що найбільш ефективними є системи, в яких функцію первинного перегляду здійснює структурно відокремлений підрозділ або незалежний орган, що не підпорядковується органу, який ухвалив оскаржуване рішення [6; 200; 338].

Таблиця 11.1 – Порівняльна характеристика адміністративного та судового оскарження податкових рішень в Україні

Критерій	Адміністративне оскарження	Судове оскарження
Правова база	Ст. 55–56 ПКУ; наказ МФУ № 916/2015	КАС України; ст. 56 ПКУ
Строк подання	10 робочих днів від отримання ППР	3 міс. (після адмін. оскарження); 6 міс. (без попереднього адмін. оскарження)
Строк розгляду	До 20 робочих / 60 календарних днів	Невизначений; до 7 років у складних справах
Суб'єкт перегляду	Вищий орган ДПС України	Незалежний адміністративний суд
Зупинення виконання	Автоматичне	За судовим клопотанням
Тягар доказування	Формально на органі ДПС України	На суб'єкті владних повноважень (ч. 2 ст. 77 КАС)
Вартість	Безоплатно	Судовий збір; витрати на представника
Незалежність	Обмежена (інституційна залежність)	Висока (конституційна незалежність судів)
Ефективність (2024)	~21 % повних / часткових скасувань	> 60 % справ на користь платників за кількістю
Ризики / обмеження	Ризик збільшення зобов'язань; упередженість	Тривалість; витрати; перевантаженість судів
Аналітична ефективність	Низька до середньої	Середня до високої
Практична реалізація в Україні	Формально належна; інституційно обмежена	Реально ефективна в разі якісної підготовки

Джерело: створено авторами на основі [9; 39; 42; 111; 175].

Аналіз наведеної таблиці дає змогу дійти кількох аналітично значущих висновків.

По-перше, існує принципова асиметрія між декларованими правовими гарантіями адміністративного оскарження та його реальною ефективністю – рівень часткового й повного задоволення скарг 2024 року (~21–34 % від розглянутих) є недостатнім з огляду на масштаби та складність порушених питань.

По-друге, порівняно короткий формальний строк адміністративного розгляду (до 20 робочих днів) не враховує реального складу спорів і нерідко не забезпечує всебічного дослідження доказів.

По-третє, відсутність незалежного органу первинного перегляду є системним недоліком, що деформує інституційну логіку всієї конструкції адміністративного оскарження в Україні.

По-четверте, практика автоматичного зупинення виконання оскаржуваних рішень є, безумовно, позитивним елементом, що відповідає принципу пропорційності.

Водночас низькі рейтинги задоволення скарг, поєднані з ризиком збільшення зобов'язань, знижують мотивацію платників до використання адміністративного оскарження як первинного інструменту захисту, підштовхуючи їх безпосередньо до судового провадження.

Отже, адміністративне оскарження в Україні функціонує переважно як процедурний трамплін для судового оскарження, а не як самостійний механізм ефективного захисту прав платників.

1. Адміністративне оскарження в Україні забезпечує формально визначену процедуру первинного захисту прав платника, проте інституційна залежність суб'єкта розгляду обмежує її реальну ефективність.

2. Статистика 2024 року підтверджує, що значна частка рішень ДПС України є хибною або необґрунтованою, однак адміністративний механізм перегляду виявляє та скасовує їх недостатньою мірою.

3. Ризик погіршення становища платника внаслідок адміністративного оскарження є ірраціональним процедурним бар'єром, що підриває довіру до інституту оскарження.

4. Набрання чинності Законом України «Про адміністративну процедуру» 2023 року створює правовий імпульс для підвищення стандартів мотивування рішень і процедурної участі платника, проте потребує послідовної імплементації в практику ДПС України.

5. Реформування адміністративного оскарження в напрямі інституційної незалежності органу перегляду є ключовою умовою підвищення якості досудового вирішення податкових спорів в Україні.

11.2. Судове оскарження рішень контролюючих органів

Судове оскарження рішень контролюючих органів є найбільш розвиненою та інституційно зрілою формою захисту прав платників податків в Україні. Компетенцію адміністративних судів у цій сфері визначено Кодексом адміністративного судочинства України (далі – КАС України), а також статтею 56 ПКУ, яка регулює матеріально-правові аспекти судового оскарження. Предметом судового розгляду є публічно-правові спори між платниками податків і контролюючими органами щодо правомірності ППР, рішень про застосування санкцій, рішень щодо блокування податкових накладних, а також рішень, дій чи бездіяльності, що порушують права платника [6; 9].

Система адміністративних судів охоплює три рівні: окружні адміністративні суди (перша інстанція), апеляційні адміністративні суди (апеляційна інстанція) та Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду (касаційна інстанція). Верховний Суд у складі Великої Палати розглядає справи виняткової юрисдикції та вирішує питання відступу від попередніх правових позицій судів. Касаційний адміністративний суд формує обов’язкові для врахування правові висновки, що мають преюдиціальне значення для судів нижчої інстанції[195].

Строки звернення до суду є предметом багаторічної дискусії в практиці Верховного Суду. Відповідно до останніх позицій Великої Палати Верховного Суду (постанова від 16 липня 2025 року в справі № 500/2276/24, постанова від 10 травня 2024 року в справі

№ 520/1810/23) строк звернення до суду з позовом про скасування ППР за умови попереднього адміністративного оскарження становить один місяць, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження згідно з пунктом 56.17 статті 56 ПКУ. Якщо ж платник не скористався адміністративним оскарженням – строк звернення до суду становить шість місяців від дня отримання спірного рішення [9].

Адміністративні суди здійснюють повний судовий контроль над рішеннями ДПС України, що охоплює перевірку: законності (відповідності рішення нормам ПКУ, КАС, іншого законодавства); обґрунтованості (наявності достатньої доказової бази); пропорційності (співрозмірності заходу меті, яку переслідувало рішення); процедурної правомірності (дотримання встановленої процедури ухвалення рішення). Такий широкий обсяг судового контролю відповідає стандартам ЄКПЛ, зокрема статті 6 (право на справедливий суд) і статті 1 Протоколу 1 (захист власності), що є особливо значущим у контексті практики ЄСПЛ у справах щодо України [6].

Ключовою процесуальною нормою є частина 2 статті 77 КАС України, яка покладає тягар доказування правомірності свого рішення на суб'єкта владних повноважень – контролюючий орган. На відміну від більшості юрисдикцій загального права, де тягар доказування в адміністративних спорах покладається на позивача, українська модель передбачає презумпцію неправомірності рішення суб'єкта владних повноважень, яку відповідач зобов'язаний спростувати. Ця норма є принциповою процедурною гарантією платника й формує базову диспозицію судового розгляду на його користь [6].

Проте на практиці реалізація цього принципу є неоднорідною. Суди нерідко оцінюють докази, надані контролюючим органом, у сукупності з доказами платника, і якщо платник не надає первинної документації або позиція ДПС України підкріплена кримінальними провадженнями щодо контрагентів, суди можуть визнати рішення ДПС України правомірним навіть під час формального дотримання принципу розподілу тягаря. Це формує так звану «м'яку інверсію» тягаря доказування, коли фактично платник, попри формальне

звільнення від обов'язку доказування, несе ризик недоведення реальності операцій. Отже, практика свідчить про певну суперечність між нормативною конструкцією та реальною судовою динамікою доказового процесу.

Верховний Суд відіграє роль ключового інтерпретатора матеріального та процесуального права в податкових спорах. Доктрина «преюдиціальної ваги» рішень Великої Палати та Касаційного адміністративного суду, закріплена в статті 242 КАС України, зобов'язує нижчі суди враховувати правові висновки Верховного Суду. Попри відсутність формальної системи прецеденту, судова практика Верховного Суду фактично виконує роль квазіпрецедентного регулятора правовідносин у сфері податкових спорів.

Серед найбільш резонансних правових висновків Верховного Суду у сфері податкових спорів потрібно виокремити такі:

1) постанова Великої Палати від 07 липня 2022 у справі № 160/3364/19 – відступ від концепції автоматичної нереальності операцій з «фіктивними» підприємствами, визнання потреби в індивідуальному оцінюванні кожної операції;

2) постанова КАС ВС від 21 лютого 2023 – встановлення залежності між критеріями оцінювання ступеня ризику ПН і правом платника надати вичерпний пакет документів для розблокування;

3) постанова Верховного Суду від 01 травня 2024 у справі № 420/23460/21 – підтвердження правомірності рішень ДПС України про заниження від'ємного значення в разі непідтвердження реальності операцій на суму 12,5 млн грн;

4) постанова Великої Палати від 16 липня 2025 у справі № 500/2276/24 – остаточне врегулювання питання строків оскарження ППР після адміністративної процедури.

Еволюція правових позицій Верховного Суду свідчить про поступовий відхід від формального підходу «нульової толерантності» до операцій з ризиковими контрагентами та перехід до концепції індивідуального оцінювання реальності конкретних господарських операцій з урахуванням усієї сукупності доказів. Це є позитивним зрушенням у напрямі балансування фіскальних і приватних інтересів.

Таблиця 11.2 – Ключові правові висновки Верховного Суду в податкових спорах та їх вплив на практику

Справа / Постанова	Правовий висновок	Вплив на практику	Ризики / Обмеження	Аналітична значущість
ВП ВС від 07.07.2022 № 160/3364/19	Статус «фіктивного» підприємства сам собою не зумовлює нереальності операцій; потрібне індивідуальне оцінювання	Заборона автоматичного донарахування в разі визнання контрагента фіктивним	Суди продовжують аналізувати обставини фіктивності в сукупності	Висока
КАС ВС від 21.02.2023	Критерії ризику ПН повинні бути конкретно визначені; платник має право надати вичерпний пакет документів	Обмеження свавільного блокування ПН; підвищення прозорості	Формальне застосування критеріїв зберігається	Висока
ВС від 01.05.2024 № 420/23460/21	Відсутність доказів реального руху активів є підставою для відмови у визнанні операції реальною	Посилення вимог до документального підтвердження операцій	Ризик надмірного формалізму в оцінюванні доказів	Середня
ВП ВС від 16.07.2025 № 500/2276/24	Строк оскарження ППР після адмін. процедури – один місяць	Усунення правової невизначеності щодо строків	Скорочений строк ускладнює підготовку до суду	Висока
ВС від 19.07.2021 № 1.380.2019.002018	Наявність належних документів – підстава для отримання податкової вигоди, якщо ДПСУ не довела їх недостовірність	Зміщення тягаря доказування на ДПСУ; захист добросовісного платника	Потреба в доведенні конкретних обставин недостовірності	Досить висока

Джерело: створено авторами.

Наведена таблиця 11.2 демонструє кілька важливих аналітичних тенденцій.

По-перше, Верховний Суд послідовно рухається від формального до субстанційного підходу в оцінюванні реальності операцій, що означає посилення аналітичного навантаження на суди першої інстанції.

По-друге, поступова деформалізація критеріїв оцінювання «фіктивності» контрагентів знижує ризики системного порушення прав добросовісних платників.

По-третє, залишається проблема нерівномірного застосування правових висновків Верховного Суду нижчими судами, що генерує правову невизначеність.

По-четверте, окремі рішення (зокрема, скорочення строку оскарження до одного місяця після адміністративної процедури) обтяжують процесуальне становище платника, скорочуючи час для підготовки якісної позовної заяви.

По-п’яте, незважаючи на прогрес, досить часта зміна правових позицій знижує передбачуваність судової практики та ускладнює стратегічне планування захисту для платників.

Отже, судова практика Верховного Суду є рушієм поступової гуманізації та раціоналізації судового розгляду податкових спорів, проте її стабілізація та послідовна реалізація нижчими судами залишаються системними завданнями.

1. Судове оскарження в Україні забезпечує реальний незалежний контроль над рішеннями ДПС України та є більш ефективним механізмом захисту прав платника, порівняно з адміністративним оскарженням, – понад 60 % справ за кількістю вирішуються на користь платників.

2. Принцип покладення тягаря доказування на суб’єкта владних повноважень (ч. 2 ст. 77 КАС) є фундаментальною процедурною гарантією платника, яка, проте, реалізується непослідовно на практиці.

3. Правові висновки Верховного Суду формують доктринальну основу для захисту добросовісних платників, однак їхнє нерівномірне застосування судами нижчих інстанцій підриває правову визначеність.

4. Надмірна тривалість судових проваджень (до семи років у окремих випадках) є критичним системним ризиком, що знецінює формально гарантовані права й підриває довіру до правосуддя.

5. Практика ЄСПЛ і принципи статті 6 ЄКПЛ щодо права на справедливий суд у розумний строк залишаються недостатньо реалізованими в системі розгляду податкових спорів України.

11.3. Доказова база в податкових спорах

Доказова база є осьовим елементом будь-якого податкового спору та визначає його результат значно більшою мірою, ніж суто юридичні аргументи. Нормативна модель розподілу тягаря доказування в податкових спорах в Україні є диференційованою залежно від стадії провадження. В адміністративному порядку тягар доведення правомірності рішення лежить на контролюючому органі. У судовому провадженні – на суб'єкті владних повноважень відповідно до частини 2 статті 77 КАС України. Водночас платник зобов'язаний довести обставини, на які посилається на підтвердження власних вимог і заперечень [6; 9; 39].

Практична реалізація цих принципів є значно складнішою та суперечливішою. Дослідження демонструють, що в практиці адміністрування ПДВ і митного контролю органи ДПС нерідко фактично перекладають тягар доказування на платника, вимагаючи підтвердження легальності операцій у форматі, який виходить за межі законодавчо встановлених вимог.

Верховний Суд у справі від 19 липня 2021 року № 1.380.2019.002018 сформулював фундаментальний принцип: надання платником належно оформлених документів, передбачених законодавством, є підставою для отримання податкової вигоди, за винятком випадків, коли контролюючий орган доводить недостовірність відомостей у цих документах. Цей стандарт встановлює мінімальний поріг, нижче якого вимоги ДПС України до доказової бази виходять за межі правомірного [170].

Поняття «належна обачність» (due diligence) під час вибору контрагента посідає центральне місце в практиці ДПС України та судів. Критерії «доброчесної поведінки» платника охоплюють перевірку реєстраційного статусу контрагента; перевірку наявності в нього відповідних ресурсів (матеріальних, трудових, дозвільних) для виконання договору; отримання від контрагента підтверджувальних документів; наявність ділової мети укладення угоди. На практиці ДПС України та окремі суди висувають надмірно завищені вимоги до рівня перевірки контрагентів, що є неспіврозмірним з реальними можливостями й правами платника та суперечить принципу правової визначеності.

Ключовим поняттям у системі доказування в податкових спорах є «реальність господарської операції» – юридична конструкція, що відсутня в ПКУ, проте розроблена судовою практикою Верховного Суду. Відповідно до усталеної позиції реальність операції підтверджується фактичним рухом активів (товарів, коштів, послуг); первинними документами (накладними, актами, договорами, платіжними документами); доказами логістики та транспортування; доказами операційної спроможності постачальника виконати договір; доказами використання придбаних товарів / послуг у господарській діяльності покупця [170].

Верховний Суд неодноразово наголошував, що сам факт наявності ПН і первинних документів, виписаних від імені постачальника, не є безумовним доказом реальності операції, якщо сукупність інших обставин свідчить про її фіктивний характер. З іншого боку, суди не повинні обмежуватися формальною перевіркою документів – визначальним є фактичний рух активів у процесі виконання договорів, що має бути підтверджений первинними документами в сукупності. Водночас недоліки або порушення в первинних документах з вини контрагента не можуть автоматично зумовлювати відповідальність для платника, якщо той доведе відсутність обізнаності про ці порушення [170].

Аналітично значущою є позиція КАС ВС, сформульована в справі щодо огляду судової практики (2025). Підставами права на податковий кредит є не лише наявність ПН, а й дійсність операцій з придбання; спрямованість операцій на збереження / збільшення активів платника; використання придбаних товарів / послуг у господарській діяльності та в оподатковуваних операціях; ведення належного обліку. Відсутність матеріальних, технічних і трудових ресурсів у постачальника є обставиною, що не має вирішального значення й повинна оцінюватися в контексті конкретних операцій. Це є суттєвим прогресом порівняно з попередньою практикою, що автоматично відмовляла в праві на кредит під час виявлення будь-яких «ознак ризику» в контрагента.

Цифрова трансформація адміністрування ПДВ в Україні, яка поглиблюється з 2015 року, суттєво вплинула на доказову базу в податкових спорах. ЄРПН, електронний кабінет платника, система моніторингу ризиків (СМКОР) і система автоматизованого блокування ПН сформували нову реальність, в якій значна частина доказів має електронну природу. Рішення про зупинення реєстрації ПН ухвалюються автоматично на підставі алгоритмічної оцінки ризиків відповідно до постанови КМУ від 11 грудня 2019 року № 1165, і вже 2024 року масштаб блокувань сягнув критичних показників, – за словами народних депутатів, блокується до 70 % ПН, переважна більшість яких згодом розблоковується.

Електронні докази в судових спорах щодо блокування ПН мають специфіку. Їхня автентичність підтверджується кваліфікованим електронним підписом і квитанціями ЄРПН; вони є офіційними документами й мають доказову силу. Проте практика показує, що алгоритмічні рішення системи СМКОР нерідко не відповідають реальному ризику операцій, формуються на підставі неповної або застарілої інформації, а механізм перегляду цих рішень комісіями ДПС України є непрозорим. Суди поступово формують позицію, за якою рішення про відмову в реєстрації ПН має бути мотивованим, конкретним і ґрунтуватися на реальних доказах ризиковості операцій, а не лише на формальному алгоритмічному сигналі.

Таблиця 11.3 – Стандарти доказування в податкових спорах в Україні: аналітична матриця

Вид доказу	Правова основа	Аналітична сила	Ризики / Обмеження	Практична реалізація в Україні
Первинна документація (ПН, акти, накладні)	Закон України «Про бухгалтерський облік», ст. 201 ПКУ	Висока – обов'язкова умова	Недостатня за наявності ознак фіктивності	Вагома, але недостатня
Докази руху активів (ТТН, складські документи)	Господарське законодавство	Досить висока	Практичні труднощі збору в умовах ВС	Критична для VAT-спорів
Докази операційної спроможності контрагента	Судова практика ВС	Середня	Надмірне формалізування вимог	Спірна в судах
Електронна ПН / ЄРПН	Ст. 201 ПКУ, ПКМ № 1165	Висока – офіційний документ	Алгоритмічне блокування обмежує реєстрацію	Проблемна: 70 % блокувань
Кримінальне провадження щодо контрагента	КАС, ст. 72 ПКУ	Висока (для ДПСУ)	Ризик автоматизації відмов без інд. оцінювання	Зловживання ДПСУ
Докази перевірки контрагента (due diligence)	Судова практика ВС	Середня – додаткова	Завищені вимоги ДПСУ	Важлива для захисту добросовісних
Висновки аудитора / МСФЗ-звіти	КАС	Середня	Нерівномірне визнання судами	Формується
Електронне листування, цифрові сліди	КАС, Закон України «Про електронні документи»	Низька до середньої	Питання автентифікації	Поступово впроваджується

Джерело: створено авторами.

Аналіз доказової матриці дає змогу дійти таких висновків.

По-перше, система доказування реальності господарських операцій є надмірно складною та стоїть перед проблемою дублювання доказів, коли платник змушений підтверджувати одні й ті самі факти різними за формою документами.

По-друге, проблема масового алгоритмічного блокування ПН, щодо якого 70 % заблокованих накладних згодом розблоковуються, свідчить про системну ваду автоматизованої системи оцінювання ризиків, яка генерує хибнопозитивні сигнали та завдає реальної шкоди господарській діяльності платників.

По-третє, поступове визнання судами електронних доказів підвищує доступність захисту, але ставить нові виклики в частині автентифікації та захисту від маніпуляцій.

По-четверте, асиметрія доказових можливостей між платником і ДПС України, яка має доступ до значних масивів фіскальних даних, баз АМ-кредитів тощо, залишається невирішеною проблемою, що порушує принцип рівності зброї (equality of arms) у розумінні ЄКПЛ.

По-п’яте, стандарти due diligence потребують нормативного закріплення – чіткого переліку мінімально важливих заходів з перевірки контрагента, що вилучало б зловживання ДПС України під час оцінювання «добросовісності» платника.

1. Доказова база в податкових спорах України характеризується асиметрією, що структурно обмежує позиції платника та потребує системних процесуальних заходів для її вирівнювання.

2. Принцип тягаря доказування на суб’єкті владних повноважень не реалізується повною мірою через практику «м’якої інверсії», яка фактично покладає ризик недоведення реальності на платника.

3. Масове алгоритмічне блокування ПН є системним збоєм у цифровій системі адміністрування ПДВ, що генерує незаконне правообмеження для значної частки платників.

4. Еволюція судової доктрини реальності господарських операцій рухається в правильному напрямі – від формалізму до субстанційного аналізу, проте потребує законодавчого закріплення мінімальних стандартів.

5. Відсутність чітко визначених критеріїв due diligence під час вибору контрагента є джерелом системної правової невизначеності та зловживань з боку контролюючих органів.

11.4. Типові помилки контролюючих органів у процесі податкового контролю

Системний аналіз судової практики дає змогу виокремити кілька категорій типових процедурних порушень контролюючих органів, що безпосередньо впливають на правомірність ППР, ухвалених за результатами перевірки.

Перша категорія – порушення під час призначення перевірки, а саме неналежне зазначення підстав, предмета, дати початку або місця проведення перевірки в наказі про її призначення. Верховний Суд сформував стійку позицію, що незаконний наказ про проведення перевірки зумовлює незаконність самої перевірки та, за певних умов, протиправність ухваленого за її результатами ППР.

Друга категорія – порушення в процесі проведення перевірки, а саме вихід за межі її предмета (наприклад, дослідження під час камеральної перевірки питань, що можуть бути предметом лише документальної); невручення або неналежне вручення запиту на надання документів; фактичне непроведення дій з перевірки під час одночасного складання актів про «відсутність посадових осіб»; порушення строків проведення перевірки; перевищення строків складання акта за результатами перевірки.

Третя категорія – порушення в процесі оформлення результатів, а саме відсутність підписів окремих перевіряльників в акті; посилання в акті на документи, що не досліджувалися; недостатнє мотивування висновків акта.

Ключовою є правова позиція Верховного Суду, відображена в огляді правових позицій ДПС України 2024 року. Процедурні порушення під час призначення та/або проведення документальної невиїзної перевірки не можуть вважатися безумовним свідченням протиправності ППР. Вони мають оцінюватися з огляду на те, наскільки вплинули на можливість платника захистити свої права.

Цей стандарт є проявом принципу пропорційності процесуальних наслідків і означає, що не кожне процедурне порушення автоматично зумовлює скасування ППР – суд має оцінити ступінь його впливу на законність кінцевого рішення. Однак якщо порушення позбавили платника можливості надати документи або пояснення та вплинули на обґрунтованість висновків акта, такі ППР підлягають скасуванню.

Аналітичний кейс 2. Реальна справа, розглянута судами. Підприємство допустило інспекторів до перевірки, однак упродовж кількох днів фактичних дій не проводилось. Перевіряльники склали акти «про відсутність посадових осіб», хоча ті перебували на підприємстві та фіксували цей факт власними актами. Додатково виявлено, що в наказі не була зазначена адреса об’єкта перевірки; в акті відсутній підпис одного з перевіряльників; зафіксовано, що директор (фактично – на лікарняному) начебто присутній під час перевірки; запит на отримання первинки не мав дати одержання. За такої сукупності порушень суд скасував ППР, встановивши, що платник був позбавлений реальної можливості захистити свої права.

Другою за значущістю групою помилок є неправильна кваліфікація господарських операцій і помилки доказування, що призводять до безпідставних донарахувань. Типові помилки містять: автоматичне визнання операцій нереальними виключно на підставі «фіктивного» статусу контрагента без дослідження конкретних обставин операції; посилання на відкрите кримінальне провадження щодо контрагента без дослідження його безпосереднього впливу на оподатковувані операції; відмова в праві на ПДВ-кредит виключно через відсутність у контрагента трудових чи матеріальних ресурсів без

оцінювання операційних реалій; неврахування доказів руху активів, що надані платником.

Проблема «недостатньої аргументації рішень контролюючих органів» – окремий системний патерн, що проявляється в шаблонному характері актів перевірок і ППР, у яких висновки про порушення дублюються від справи до справи без урахування специфіки конкретного платника. Такий підхід порушує принцип індивідуалізації адміністративного рішення, закріплений у Законі України «Про адміністративну процедуру», та свідчить про системну деградацію якості аналітичної роботи перевіряльників. Це підриває не лише законність конкретних рішень, але й інституційну довіру до системи податкового контролю загалом.

Ще одним поширеним порушенням є некоректне визначення розміру штрафних санкцій, а саме застосування ставок, що не відповідали чинному законодавству на момент вчинення порушення; неврахування обставин, що пом’якшують відповідальність; ненарахування пені або її нарахування без урахування мораторіїв, введених під час воєнного стану. Ці помилки, попри свій технічний характер, мають реальні фінансові наслідки для платників і є підставою для скасування ППР у відповідній частині.

Аналіз типових помилок контролюючих органів дає змогу дійти важливих висновків щодо якості інституційної практики ДПС України.

По-перше, значна частина помилок є системною та відтворюється в масовому порядку, що вказує на структурні вади контрольної функції, а не на поодинокі людські помилки.

По-друге, шаблонний характер актів перевірок і ППР свідчить про недостатній рівень аналітичної підготовки персоналу ДПС України і про наявність внутрішніх стимулів до формального кількісного виконання планів без належного якісного аналізу.

По-третє, поступова зміна судової практики (особливо після постанов Великої Палати ВС) знижує ефективність тактики автоматичного донарахування, збільшуючи витрати ДПС України в судових провадженнях, що в перспективі може стати інституційним стимулом для підвищення якості первинних рішень.

По-четверте, найбільш критичними за правовими наслідками є порушення процесуальних прав платника (право на участь у перевірці, право на надання пояснень), оскільки вони підривають не лише законність конкретного ППР, а й легітимність самого контрольного провадження.

По-п’яте, зростання правової обізнаності платників і розвиток ринку податкового консалтингу перетворюють раніше «безпечні» для ДПС України процедурні порушення на ефективні інструменти захисту.

1. Типові помилки контролюючих органів мають системний, а не випадковий характер, що свідчить про структурні вади в організації та стимулюванні контрольної діяльності ДПС України.

2. Автоматизм під час оцінювання господарських операцій і шаблонне мотивування рішень є найбільш поширеними та найбільш шкідливими патернами практики ДПС України, що безпосередньо підривають якість адміністрування.

3. Еволюція судової практики ВС поступово знижує ефективність формальних і шаблонних підходів ДПС України, посилюючи вимоги до якості мотивування та доказової бази рішень.

4. Системні порушення процедурних гарантій є не лише підставою для скасування ППР, а й симптомом дефіциту правової культури в органах ДПС, що потребує системних освітніх та інституційних заходів.

Навантаження на систему адміністративного судочинства, значна частина якого спричинена неякісними рішеннями ДПС України, є непрямим наслідком системних помилок контролюючих органів і потребує адміністративно-правових стимулів для їхнього усунення.

Таблиця 11.4 – Типові помилки контролюючих органів у податкових спорах: аналітична класифікація

Вид помилки	Правова природа	Вплив на законність ППР	Інституційна причина	Практична реалізація / Обмеження	Аналітична ефективність судового захисту
Незаконний наказ про перевірку (відсутність підстав, предмета)	Процедурне порушення	Висока – підстава для скасування	Формальний підхід до призначення; кадрові дефіцити	Потребує доведення впливу на права платника	Висока
Вихід за межі предмета перевірки	Процедурне порушення	Висока	Надмірна фіскальна спрямованість	Чітко фіксується в судовій практиці	Висока
Автоматична відмова через «фіктивного» контрагента	Помилка кваліфікації	Середня після ВП ВС від 07.07.2022	Системна практика «ризикових» переліків	Потребує індивідуального оцінювання операцій	Висока після 2022 р.
Недостатнє мотивування акта та ППР	Змістовна помилка	Середня	Шаблонний підхід; дефіцит часу інспекторів	Судове оцінювання якості мотивування посилюється	Середня
Некоректні штрафні санкції	Розрахункова помилка	Середня – часткове скасування	Помилки застосування норм відповідальності	Легко виявляється; часто задовольняється	Висока
Порушення строків вручення / складання актів	Процедурне порушення	Низька до середньої	Навантаження; бюрократичні збої	Суди оцінюють у контексті впливу на права	Низька до середньої
Ненадання платнику права на пояснення	Порушення процедурних гарантій	Висока – порушення стандартів	Ігнорування нових вимог Закону України «Про адм. процедуру»	Посилюється після 2023 р.	Висока
Некоректне застосування воєнного мораторію	Нормативна помилка	Середня	Нормативна неоднозначність	Залежить від документального підтвердження	Середня

Джерело: створено авторами.

11.5. Стратегії захисту платника податків

Оптимальною стратегією захисту платника є превентивна, тобто така, що мінімізує ризики виникнення спорів ще до початку перевірки. Превентивний комплаєнс у сфері податкового права охоплює три рівні: транзакційний (документальне оформлення операцій відповідно до вимог ПКУ і первинної документації); контрагентський (перевірка контрагентів перед укладенням договорів); системний (постановка внутрішнього контролю та регулярний моніторинг стану розрахунків з бюджетом, ПДВ-кредиту, бухгалтерського обліку).

На транзакційному рівні ключовою вимогою є відповідність первинних документів усім законодавчим реквізитам, зазначеним у статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», та взаємоузгодженість документів у ланцюжку: договір – специфікація – ТТН або акт – податкова накладна – платіжний документ. Розриви в цьому ланцюжку є найбільш поширеним аргументом ДПС України на підтримку нереальності операцій. Тому документування бізнес-мети операцій (business purpose) – листування з контрагентами, ринковий аналіз, внутрішні обґрунтування – є вагомим елементом превентивного захисту.

На контрагентському рівні мінімальним стандартом due diligence є:

перевірка реєстраційних даних, стану платника ПДВ і відсутності заборгованостей;

перевірка наявності ресурсів для виконання договору (кадрових, матеріально-технічних);

запит на копії установчих документів, ліцензій та інших підтверджень операційної спроможності.

Ці заходи формують документальне підтвердження «добросовісності» платника під час вибору контрагента і є ключовим аргументом у судових спорах щодо права на ПДВ-кредит. Однак на практиці суди та ДПС України нерідко висувають непропорційно завищені вимоги до рівня такої перевірки, тому важливо зафіксувати не лише факт перевірки, а й результати кожного кроку.

Під час виникнення конфлікту ключовою є стратегія вибору між адміністративним і судовим оскарженням, а також послідовність їхнього застосування. Практика демонструє, що адміністративне оскарження доцільне в таких ситуаціях, коли:

1) є підстави вважати, що вищий орган має відмінну правову позицію від органу, що ухвалив оскаржуване рішення;

2) потрібно отримати додатковий час для підготовки доказової бази;

3) платник прагне з'ясувати позицію ДПС України перед судом.

Водночас є ситуації, коли доцільніше одразу звернутися до суду. По-перше, коли спірне питання вже вирішено Верховним Судом на користь платника. По-друге, коли є підстави вважати, що адміністративний розгляд буде формальним.

У судовому провадженні ключовим стратегічним завданням є правильна побудова предмета позову та доказова аргументація. Найбільш ефективними тактичними прийомами існують:

1) першочергове виявлення процедурних порушень під час проведення перевірки, які мають бути розглянуті судом насамперед;

2) побудова систематичної доказової бази реальності кожної оспорюваної операції, що охоплює первинні документи, докази руху активів і докази добросовісної поведінки;

3) посилання на конкретні та актуальні правові висновки Верховного Суду, аналогічні до спірного питання;

4) використання аргументів ЄКПЛ – пропорційності, правової визначеності, права власності – у спорах, де рішення ДПС України є явно надмірним.

Важливою практикою є залучення кваліфікованих юридичних представників, що спеціалізуються на податкових спорах. Дослідження підтверджують суттєву кореляцію між якістю юридичного представництва й результатом справи. Водночас для малого та середнього бізнесу ці витрати є обтяжливими, що само собою існує проявом процесуальної асиметрії між платниками різного масштабу та контролюючими органами. Розвиток ринку спеціалізованих

податкових радників, медіаційних процедур та інших альтернативних форм врегулювання, який аналізується в сучасних наукових дослідженнях, є вагомим напрямом розвитку системи захисту прав платників.

Ефективна стратегія захисту в сучасних умовах вимагає не лише знання ПКУ, а й глибокого розуміння актуальної судової практики Верховного Суду та стандартів ЄСПЛ. Посилання на рішення Верховного Суду стало відповідним атрибутом якісної позовної заяви в податковому спорі – суди першої та апеляційної інстанцій зобов'язані враховувати правові висновки Касаційного адміністративного суду.

Практика ЄСПЛ у справах, пов'язаних із правом на справедливий суд (стаття 6 ЄКПЛ) і захистом права власності (стаття 1 Протоколу 1), формує правовий стандарт, що є обов'язковим для українських судів згідно із Законом України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини». У контексті податкових спорів ЄСПЛ сформулював принципи: пропорційності податкових заходів легітимній меті; права на ефективний судовий захист від надмірного фіскального втручання; заборони свавільного позбавлення власності; забезпечення «рівності зброї» між сторонами в спорі. Посилання на ці принципи в позовних заявах та апеляційних скаргах є дієвим інструментом, особливо в справах, де є очевидний дисбаланс між фіскальними заходами ДПС України та їхньою обґрунтованістю [364].

В умовах воєнного стану стратегії захисту набули нових специфічних рис. Зокрема, аргументи форс-мажору є обґрунтованими за умови документального підтвердження неможливості виконання зобов'язань, зокрема через сертифікати ТПП України або підтвердження переміщення бізнесу з окупованих чи прифронтових територій. Верховний Суд у постанові від 21 серпня 2024 р. у справі № 440/8796/23 підкреслив, що саме собою посилання на воєнний стан не є автоматичною підставою для звільнення від відповідальності – потрібно довести реальну неможливість виконання зобов'язань і своєчасне подання заяви про це до ДПС України.

Таблиця 11.5 – Стратегії захисту платника податків у спорах з ДПС України: порівняльна ефективність

Стратегія / Інструмент	Правова основа	Аналітична ефективність	Ризики / Обмеження	Практична реалізація в Україні	Рекомендована умова застосування
1	2	3	4	5	6
Превентивний комплаєнс	ПКУ, Закон України «Про бухоблік», судова практика	Досить висока – знижує ризик виникнення спору	Витрати на впровадження; можливий надмірний формалізм	Поширюється у ВБ та МСП	Обов’язково для VAT-платників
Адміністративне оскарження	Ст. 55–56 ПКУ; наказ МФУ № 916/2015	Середня (~21–34 % задоволення)	Ризик збільшення зобов’язань; інституційна упередженість	Використовується переважно як процед. крок перед судом	У разі очевидних процедурних порушень
Судове оскарження	КАС України; ст. 56 ПКУ	Висока (> 60 % за кількістю справ)	Тривалість; витрати; непослідовність практики	Основний інструмент захисту для бізнесу	Під час усіх суттєвих спорах
Посилання на практику ВС	Ст. 242 КАС	Висока – за наявності аналог. позиції	Потребує актуальності й тотожності правовідносин	Стандартна практика в якісних позовах	Завжди за наявності відповідних позицій
Аргументи ЄКПЛ	Закон України «Про виконання рішень ЄСПЛ»; ЄКПЛ	Середня – висока (у разі явної непропорційності)	Обмежена сприйнятливість окремих судів	Зростання практики; потребує обґрунтування	Під час надмірних фіскальних заходів

Продовження таблиці 11.5

1	2	3	4	5	6
Due diligence контрагентів	Судова практика ВС	Висока – для VAT-спорів	Завищені вимоги ДПСУ; потреба в кваліфікованій перевірці	Обов'язково для великих операцій	VAT-платникам; під час залучення нових контрагентів
Аргументи форс-мажору (воєнний стан)	Ст. 112.8.9 ПКУ; Закон України «Про ТПП»	Середня – за умови документального підтвердження	Потребує своєчасної подачі заяви до ДПСУ; неавтоматична	Обмежена практика; залежить від обставин	За неможливості виконання зобов'язань на окупованих / прифронтових територіях
Медіація / ADR	Наукові пропозиції (відсутнє законодавство)	Потенційно висока	Відсутність правової бази; опір ДПСУ	Не реалізована в Україні	Перспективний напрям реформування

Джерело: створено авторами.

Отже, процедурна дисципліна – це своєчасне документування обставин неможливості та звернення до ДПС України, що є частиною ефективної стратегії захисту в умовах воєнного часу.

Аналіз стратегічних інструментів захисту платника дає змогу сформулювати низку аналітичних висновків.

По-перше, ефективна система захисту є багаторівневою та вимагає поєднання превентивних (комплаєнс, due diligence, документування) і реактивних (оскарження, судовий захист, посилання на практику ВС) інструментів.

По-друге, суттєвою проблемою є нерівний доступ до ефективного захисту залежно від розміру бізнесу. Великий бізнес з повноцінними юридичними службами має суттєво кращі можливості захисту порівняно з малим та середнім підприємництвом.

По-третє, відсутність в Україні інституту медіації або альтернативного вирішення податкових спорів є суттєвою прогалиною, що збільшує навантаження на суди та підвищує трансакційні витрати для платників.

По-четверте, посилення ролі аргументів ЄКПЛ у судовій практиці є перспективним напрямом, що потребує розвитку відповідної правничої компетенції.

По-п’яте, в умовах воєнного стану та постконфліктного відновлення стратегії захисту набудуть нових вимірів, пов’язаних із документуванням воєнних збитків, відновленням господарської документації та захистом прав переміщених підприємств. Інвестиції в превентивний комплаєнс та якість юридичного представництва є найбільш ефективним вкладенням у захист податкових прав з огляду на асиметрію процесуальних можливостей і системну схильність ДПС України до помилок у первинних рішеннях.

1. Превентивний комплаєнс є найбільш ефективною та економічно раціональною стратегією захисту – він знижує ймовірність виникнення спору за значно менших витрат, ніж подальше судове провадження.

2. Поєднання адміністративного та судового оскарження є оптимальною тактикою, що дає змогу виявити слабкі місця позиції ДПС України перед судом і забезпечити автоматичне зупинення виконання спірного рішення.

3. Знання актуальної практики Верховного Суду є важливою умовою ефективної підготовки позовної заяви та визначає ступінь передбачуваності результату спору.

4. Відсутність альтернативних механізмів вирішення податкових спорів (медіація, незалежні апеляційні органи) є системним дефіцитом, що обтяжує суди й підвищує витрати на захист для малого та середнього бізнесу.

5. В умовах воєнного стану процедурна дисципліна (своєчасне документування форс-мажорних обставин, звернення до ТПП та ДПС України) є невіддільним елементом стратегії захисту та умовою звільнення від відповідальності.

Система вирішення податкових спорів в Україні є складним, частково функціональним, але системно вразливим інститутом, що перебуває в процесі тривалої та незавершеної реформи. Аналіз усіх компонентів цієї системи: від адміністративного оскарження до судового захисту, від доказових стандартів до інституційних практик ДПС України – дає змогу сформулювати низку стратегічних аналітичних висновків.

По-перше, ефективність судового захисту в Україні є вищою, ніж часто передбачається (понад 60 % справ за кількістю вирішуються на користь платників). Це свідчить як про реальний рівень неправомірних рішень ДПС України (92 % донарахованих сум за ППР оскаржується до суду), так і про відносну незалежність і якість роботи адміністративних судів. Однак тривалість судових проваджень (до семи років у складних справах) та перевантаженість судової системи (лише 20 % справ розглядаються впродовж року) знецінюють ці здобутки та породжують системну правову невизначеність.

По-друге, інституційна якість ДПС України як суб’єкта адміністрування та учасника спорів є суттєвим системним ризиком. Масовий характер помилок у первинних рішеннях, шаблонне мотивування, автоматизм у кваліфікації операцій, масштабне блокування ПН (70 % з яких згодом розблоковуються) – все це свідчить про значний дефіцит аналітичної та правової культури в органах ДПС, що вимагає системних освітніх, організаційних і стимулювальних заходів.

По-третє, доказова асиметрія між платниками та ДПС України залишається невирішеною проблемою. Формальний принцип тягаря доказування на органі контролю реалізується непослідовно, а відсутність законодавчо закріплених мінімальних стандартів due diligence та реальності операцій залишає платників у стані правової невизначеності.

По-четверте, вплив судової практики Верховного Суду на якість адміністрування є позитивним, але недостатнім. Обов'язковість правових висновків КАС ВС формально закріплена, проте їхнє нерівномірне застосування нижчими судами та опір практики ДПС України підривають ефект стабілізації.

По-п'яте, воєнний стан і постконфліктне відновлення вносять нові виклики: руйнування документальної бази в зонах бойових дій, переміщення бізнесу, специфічні питання форс-мажору – все це вимагає спеціалізованих процедурних і матеріальних правових рішень, які ще не знайшли системного закріплення в законодавстві та судовій практиці України.

Напрямами вдосконалення системи вирішення податкових спорів в Україні є: запровадження незалежного органу первинного перегляду податкових рішень (за зразком Незалежного податкового трибуналу); нормативне закріплення мінімальних стандартів due diligence та реальності господарських операцій; реформування системи СМКОР для зниження рівня хибних блокувань ПН; впровадження медіаційних процедур у податкові спори; підвищення якості підготовки персоналу ДПС України та запровадження інституційних стимулів до якості первинних рішень; посилення процедурних гарантій платника відповідно до стандартів Закону України «Про адміністративну процедуру»; забезпечення реального доступу до ефективного захисту для малого та середнього бізнесу через систему правової допомоги.

Тестові завдання

1. Пунктом 56.3 статті 56 ПКУ для подання скарги в адміністративному порядку після отримання платником податкового повідомлення-рішення встановлено такий строк:

а) 10 календарних днів;

б) 10 робочих днів;

в) 30 календарних днів;

г) 1 місяць.

2. Основною рисою правової природи адміністративного оскарження, згідно з джерелами, є:

а) повний судовий захист;

б) кримінальне переслідування;

в) форма квазісудового захисту, де арбітром є вищий орган ДПС України;

г) громадський моніторинг.

3. Згідно з Кодексом адміністративного судочинства України (ч. 2 ст. 77) тягар доведення правомірності рішення контролюючого органу в суді покладено на:

а) платника податків;

б) суб'єкта владних повноважень (контролюючий орган);

в) свідків;

г) судового експерта.

4. Який строк судового оскарження ППР встановлено для платника, який НЕ користувався процедурою адміністративного оскарження:

а) 1 місяць;

б) 3 місяці;

в) 6 місяців від дня отримання спірного рішення;

г) 1 095 днів.

5. Яку правову позицію висловив Верховний Суд у справі № 160/3364/19 щодо операцій із контрагентами, які мають статус «фіктивних»:

а) операції автоматично визнаються нереальними;

б) платник несе повну відповідальність за порушення контрагента;

в) статус «фіктивного» підприємства сам собою не означає нереальність операції; потрібне індивідуальне оцінювання;

г) такі операції заборонені законом.

6. Яке повноваження вищого органу ДПС під час розгляду скарги вважається «ефектом подвійного леза» для платника:

а) право залишити рішення без змін;

б) право збільшити суму грошового зобов’язання під час виявлення нових обставин;

в) право скасувати нарахування пені;

г) право вибачитися перед платником.

7. Згідно зі статистикою 2024 року орієнтовний рівень вирішення справ у судах на користь платників податків становить:

а) приблизно 10 %;

б) рівно 21 %;

в) майже 40 %;

г) понад 60 %.

8. Яка стратегія захисту платника податків визначена в джерелах як найбільш ефективна та економічно раціональна:

а) затягування судового процесу;

б) превентивний комплаєнс (мінімізація ризиків до початку перевірки);

в) виключно судове оскарження;

г) звернення до міжнародних арбітражів.

9. Центральним поняттям у системі доказування в податкових спорах, яке часто стає предметом «сутнісних» конфліктів, є:

а) товщина паперу первинних документів;

б) реальність господарської операції;

в) наявність мокрої печатки;

г) колір підпису директора.

10. ДПС України за загальним правилом зобов'язана розглянути адміністративну скаргу платника упродовж:

а) 5 робочих днів;

б) 10 календарних днів;

в) 20 робочих днів від дня її отримання;

г) 1 року.

ТЕМА 12
ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ЙОГО ОЦІНЮВАННЯ

12.1. Показники результативності податкового контролю.
12.2. Фіскальний та нефіскальний ефекти контролю.
12.3. Вплив контролю на податкову дисципліну.
12.4. Баланс між контролем і сервісною функцією.
12.5. Стратегічний розвиток системи податкового контролю.

12.1. Показники результативності податкового контролю

Оцінювання ефективності системи податкового контролю є однією з найбільш дискусійних проблем сучасної фіскальної науки. Ключова суперечність полягає між кількісно вимірюваними фіскальними результатами та якісними інституційними ефектами, що не піддаються безпосередньому обліку. Традиційна парадигма результативності, зорієнтована на додаткові нарахування та стягнення, поступово витісняється комплексними підходами, що поєднують фіскальні, поведінкові та інституційні критерії.

Серія OECP «Tax Administration» (TAS) є найбільш авторитетним джерелом міжнародно зіставних даних у цій сфері. Дванадцятий випуск серії – TAS 2024 – охоплює дані 58 юрисдикцій, охоплюючи показники результативності за 2022 фіскальний рік, і вперше з 2019 року містить спеціальний розділ, присвячений методологіям оцінювання податкового розриву.

Цей документ визначає три групи ключових показників результативності:

операційні (рівень своєчасного подання звітності, своєчасної сплати);

управління відповідністю (рівень добровільного дотримання, обсяг боргу);

продуктивності (вартість адміністрування на одиницю зібраного доходу).

Середня вартість адміністрування в 58 юрисдикціях ISORA становить приблизно 0,7 % від зібраних надходжень – орієнтир, що потребує критичного осмислення під час застосування до постперехідних економік [271].

Щодо України, система показників результативності ДПС України формувалася в умовах послідовних реформ, що не завжди мали стратегічну послідовність.

Перше незалежне оцінювання за методологією TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool) було здійснено в лютому-березні 2018 року спільно з МВФ, Світовим банком та Єврокомісією.

Серед системних недоліків, виявлених у звіті, існує відсутність комплексного плану підвищення рівня добровільної сплати, застаріла методологія оцінювання податкових ризиків, надмірно високий рівень накопичених податкових боргів і відсутність систематичного аналізу податкового розриву. Ці висновки зберігають актуальність і 2026 року, адже, попри технологічну модернізацію, інституційні вразливості залишаються структурними характеристиками системи [283].

Ключовою аналітичною проблемою є те, що традиційні кількісні KPI: кількість перевірок, сума донарахованих зобов'язань, відсоток охоплення платників – є показниками активності, а не результативності. Між обсягом проведеної контрольної роботи та її інституційним ефектом не існує лінійної залежності. Надмірна орієнтація на кількісні плани може призводити до системного спотворення пріоритетів: адміністрації, що оцінюються переважно за фіскальними результатами перевірок, схильні до агресивного доведення порушень та ігнорування довгострокових поведінкових ефектів [271; 289].

Аналіз таблиці 12.1 виявляє структурний дисбаланс у системі KPI ДПС України: домінування фіскальних кількісних показників за значної недостатності поведінкових та інституційних індикаторів формує системну деформацію стимулів.

Таблиця 12.1 – Порівняльний аналіз систем показників результативності податкового контролю

Категорія показника	Приклади індикаторів	Аналітична ефективність	Ризики та обмеження	Практична реалізація в Україні
Фіскальні кількісні	Сума донарахувань, кількість перевірок, охоплення	Низька – вимірює активність, не вплив	Стимулює агресивну поведінку; викривляє пріоритети	Домінантна модель – орієнтація на планові показники донарахувань
Фіскальні якісні	Частка донарахувань, підтверджених судом; ROI перевірок	Середня – відображає якість рішень	Ретроспективний характер; не відображає превентивний ефект	Частково впроваджено через моніторинг оскаржень
Операційні	Рівень своєчасного подання; своєчасної сплати; борговий портфель	Висока – відображає операційну ефективність	Не розмежовує добровільне й примусове дотримання	Здійснюється ДПСУ; дані публікуються частково
Поведінкові	Індекс добровільного дотримання; повторні порушення	Висока – відображає системний ефект	Методологічна складність вимірювання	Стандартизовані методики відсутні
Інституційні	Рівень довіри платників; сприйнята справедливість; TADAT	Досить висока – стратегічний орієнтир	Суб’єктивний характер; залежність від опитувань	Одинична TADAT-оцінка 2018 р.; потрібна актуалізація
Витратної ефективності	Вартість адміністрування / надходження; ROI аудиту	Висока – основа бюджетного планування	Неврахування зовнішніх витрат платників	OECP-бенчмаркінг недостатньо використовується ДПСУ

Джерело: створено авторами на основі [177; 271; 288; 289].

Найбільш наочним свідченням цієї деформації є результати аудиту Рахункової палати України 2024 року. ДПСУ продовж 2021–2024 років програла в судовому порядку 75 % оскаржених рішень на суму 127,5 млрд грн, а судовий збір становив 800 млн грн. Це є прямим свідченням системної проблеми якості контрольних рішень – показники кількості донарахувань маскують глибоку інституційну неефективність. Між тим в адміністративному порядку лише 27 % рішень задовольнялося на користь платників, що вказує на принципово іншу якість внутрішнього та зовнішнього контролю над рішеннями ДПС України. Ця асиметрія є інституційним індикатором. ДПС України спроможна захистити свої рішення перед власними апеляційними органами, але не перед незалежним судом. Відповідно, вдосконалення системи KPI має передбачати внесення частки судово підтверджених рішень як обов'язкового показника якості контрольної роботи. Система стимулів, яка орієнтує інспекторів на максимізацію донарахувань, а не на обґрунтованість рішень, є стратегічно неприйнятною для сучасної ризик-орієнтованої адміністрації [288; 290].

Ефективність перевірки як інструменту контролю визначається не лише її фіскальним результатом, а й сукупним впливом на поведінку платника. Дослідження Бонінга та ін. (Boning et al.) демонструють те, що 1 дол. США, витрачений на аудит платників з доходом вище 90-го перцентиля, генерує понад 12 дол. США фіскального ефекту (з урахуванням превентивного ефекту), тоді як аудити низькодохідних платників забезпечують значно меншу фіскальну рентабельність. Ці дані свідчать про визначальне значення ризик-орієнтованого розподілу ресурсів. Для аналітично повного оцінювання ефективності перевірок потрібно застосовувати щонайменше чотири виміри:

1) фіскальна продуктивність – відношення донарахувань до витрат;

2) якісна точність – частка рішень, підтверджених судом;

3) профілактичний ефект – зміна відповідності в секторі після перевірки;

4) інституційний вплив – вплив на довіру та сприйняту справедливість.

Ігнорування третього та четвертого вимірів систематично призводить до завищення оцінки ефективності.

Система KPI ДПС України перебуває в стані концептуальної невідповідності сучасним стандартам: вона вимірює активність контролю, а не його результативність.

Факт програшу 75 % оскаржених рішень на суму 127,5 млрд грн є не фінансовою аномалією, а системним індикатором якісної деградації контрольної парадигми.

Стратегічне вдосконалення системи показників має охоплювати поведінкові та інституційні виміри відповідно до рамок TADAT та принципів ОЕСР.

Ризик-орієнтований розподіл ресурсів, підтверджений міжнародними дослідженнями, є важливою умовою підвищення фіскальної рентабельності перевірок.

Незалежна актуалізація TADAT-оцінки ДПС України є невідкладним аналітичним пріоритетом для стратегічного управління системою контролю.

12.2. Фіскальний та нефіскальний ефекти контролю

Фіскальний ефект податкового контролю традиційно ідентифікується через приріст надходжень унаслідок контрольної діяльності (донарахування за результатами перевірок, погашення заборгованості примусовими заходами та добровільне виправлення позиції платника після отримання запиту від адміністрації).

Між цими трьома компонентами існують принципові відмінності. Примусовий компонент є витратним і обмеженим за охопленням, тоді як поведінковий (добровільне виправлення у відповідь на сигнали адміністрації) є потенційно масштабованим та менш ресурсоємним.

Методологія управління ризиками відповідності ОЕСР (CRM, 2004) та IMF Compliance Risk Management (2022) виходять саме з пріоритизації попередження над примусовим реагуванням.

Методологічна проблема полягає в неможливості точного атрибутування приросту надходжень до конкретних контрольних заходів. Конструктивний підхід передбачає відокремлення «природного» базового приросту від контрольно-індукованого, що вимагає застосування методів RA-GAP або аналогічних контрфактичних моделей.

Концепція податкового розриву (tax gap) є центральним аналітичним інструментом сучасного управління відповідністю й визначається як різниця між потенційними надходженнями за умови повної відповідності та фактично зібраними надходженнями. Згідно з методологією RA-GAP МВФ цей розрив розкладається на розрив відповідності (compliance gap) та розрив політики (policy gap). TAS 2024 OECP вперше з 2019 року додав спеціальну аналітичну секцію щодо методологій оцінювання податкового розриву, що свідчить про визнання цього питання стратегічним пріоритетом.

Аналіз корпоративного податкового розриву в Україні демонструє, що відсутність систематичного застосування методології RA-GAP ускладнює достовірне оцінювання масштабів розриву [173; 174].

Непрямі індикатори вказують на його суттєвість. За оцінками Міністерства економіки, довкілля та сільського господарства України, рівень тіньової економіки знизився із 43 % ВВП 2014 року до 32 % 2021 року, однак в умовах повномасштабного вторгнення зріс; у торгівлі тінізація може сягати 60–70 %. За оцінками CASE Україна, тіньові схеми щорічно завдають бюджету 429–543 млрд грн. Втрати від тіньової економіки за 2005–2024 роки перевищили 50 млрд дол. США щорічно, тоді як відношення податків до ВВП 2024 року становило лише 32,3 % при ВВП 190,7 млрд дол. США. Ці дані вказують на критичний рівень фіскальної неефективності, що не може бути пояснений виключно наслідками воєнного стану [288; 290].

Наведена в таблиці 12.2 декомпозиція демонструє те, що різні компоненти розриву потребують принципово різних інструментів реагування, і спроба скоротити тіньовий розрив виключно через посилення перевірок є не лише неефективною, а й контрпродуктивною.

Таблиця 12.2 – Декомпозиція податкового розриву в Україні та інструменти скорочення

Компонент розриву	Природа та причини	Механізм скорочення	Аналітична ефективність	Ризики та обмеження
Розрив реєстрації	Незареєстровані суб'єкти; прихований найм	Ризик-орієнтована реєстрація; перехресна верифікація	Середня – потребує даних третіх сторін	Ухилення в малому бізнесі; неформальний ринок праці
Розрив звітності	Заниження доходів; завищення витрат; технічні помилки	Передзаповнення декларацій; SAF-T; аналітика відхилень	Висока – особливо в сегменті ПДВ	Складність для МСП; технічні помилки
Розрив сплати	Задекларовані, але не сплачені суми	Раннє втручання; сегментація боргу; автоматичні нагадування	Висока – прямий вплив на надходження	Мораторії в умовах воєнного стану
Розрив відповідності (схеми)	Агресивне планування; конвертаційні схеми	Аналіз ризиків; обмін інформацією; BEPS-заходи	Найвища – найбільший фіскальний потенціал	Складність доведення; ресурсоємність
Тіньовий розрив	Неформальна діяльність	Детінізація; зниження compliance costs	Низька через відсутність реєстрації	Структурна природа; корупційний чинник

Джерело: розроблено авторами.

Вона підвищує адміністративне навантаження на формальний сектор, не впливаючи на структурні причини тінізації. Для України принципово важливо, що скорочення розриву відповідності в сегменті великих платників має значно вищу фіскальну рентабельність, ніж посилення контролю над малим бізнесом. Водночас оцінки розриву, засновані на агрегованих непрямих індикаторах, мають суттєві методологічні обмеження: жоден із застосовуваних методів (за споживанням населення, електричним методом, монетарним методом) не є абсолютно точним, а публікація офіційних індикаторів щодо структури розриву призупинена з початку повномасштабного вторгнення.

Отже, стратегічні рішення у сфері контролю ухвалюються в умовах суттєвої інформаційної невизначеності, що є самостійним інституційним ризиком.

Нефіскальні ефекти є аналітично найбільш значущими, але найменш вимірюваними. Поведінковий вимір охоплює зміну рішень платників щодо відповідності як специфічний стримувальний ефект (вплив на конкретного платника), так і загальний стримувальний ефект (сигнальний вплив через суб'єктивно сприйняту ймовірність перевірки). Дослідження Бонінга та ін. підтверджують, що для системи загалом загальний стримувальний ефект часто є значно потужнішим фіскальним важелем, ніж безпосередні надходження від перевірок. Це свідчить про те, що ефективна система контролю має бути видимою, але не надмірно інтенсивною.

З економічного погляду, надмірний контроль генерує значні зовнішні витрати – compliance costs, що охоплюють час на документування, консультації, участь у перевірках.

За даними Опитування витрат відповідності платників податків України 2024 (World Bank / CASE Ukraine), підприємці загальної системи з ПДВ витрачають у середньому 478,2 людино-дні на рік на ведення обліку – понад чотири рази більше, ніж підприємці спрощеної системи з ПДВ. Водночас 34,1 % юридичних осіб загальної системи зазнали застосування санкцій, тоді як серед ФОП – лише 16,0 %. Ці дані є прямим свідченням непропорційного тиску на організаційно складніший сектор, що стримує формалізацію економіки [288].

Фіскальний ефект контролю не може бути достовірно атрибутований без застосування контрфактичних методів (RA-GAP, квазіексперименти), яких ДПС України системно не застосовує.

Відсутність регулярного оцінювання компонентів податкового розриву є критичним стратегічним дефіцитом, що унеможливлює обґрунтоване розподілення контрольних ресурсів.

Нефіскальні витрати відповідності (478 людино-днів для загальної системи з ПДВ) є надмірно високими й безпосередньо стримують формалізацію економіки [288].

Тіньовий розрив залишається структурним явищем, яке неможливо подолати виключно контрольними методами без системної роботи з довірою та зниженням адміністративних бар'єрів.

Дані щодо масштабів тіньової економіки в умовах воєнного стану є методологічно ненадійними, що є самостійним ризиком для формування контрольної стратегії.

12.3. Вплив контролю на податкову дисципліну

Концепт добровільного дотримання (voluntary compliance) є базовим для сучасної теорії управління відповідністю й відображає ситуацію, коли платники самостійно та своєчасно виконують свої зобов'язання без примусу. Аналітична рамка ОЕСР щодо CRM визначає чотири типи поведінки платників:

1) намагаються дотриматись, але не мають достатніх знань;

2) дотримуються, якщо адміністрація полегшує це;

3) не дотримуються, якщо можуть приховати;

4) свідомо уникають і намагаються ввести адміністрацію в оману.

Ефективна стратегія управління відповідністю передбачає диференційований підхід: до першої та другої груп – сервісний; до третьої та четвертої – превентивно-примусовий. Уніфікований підхід до контролю в Україні, що не враховує цієї диференціації, призводить до надмірного тиску на добросовісних платників [177].

Семінальна теоретична модель Еллінгема та Сандмо (Allingham, Sandmo, 1972) розглядає рішення про ухилення як оптимізаційне завдання за умов ризику. Водночас платник порівнює очікуваний виграш від ухилення з очікуваними витратами (ймовірність перевірки × розмір штрафу). Ця детерентна логіка залишається аналітично важливою, однак не пояснює, чому платники в багатьох країнах сплачують навіть за низьких ризиків виявлення. Саме звідси виникає потреба в концепції податкової моралі як автономного детермінанта відповідності [271].

Податкова мораль (tax morale) визначається як внутрішня мотивація платників до сплати податків, що не залежить від зовнішнього примусу. ОЕСР у документі «Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?» (2019) ідентифікує її як функцію від сприйнятої справедливості системи, якості публічних послуг, рівня корупції та ефективності держави. Принциповою відмінністю між податковою мораллю й добровільним дотриманням є те, що перша є порівняно стабільною характеристикою ціннісної орієнтації, тоді як друге – поведінковим результатом, що залежить від ситуативних чинників [343].

Рамка «похилого схилу» Кірхлера, Гелзля та Валь (Kirchler, Hoelzl, Wahl, 2008) – одна з найбільш цитованих теорій у цій галузі, що ідентифікує два способи до відповідності: через владу адміністрації (примусова відповідність, enforced compliance) та через довіру до адміністрації (добровільна відповідність, voluntary compliance).

Примусова відповідність, що ґрунтується на страху покарання, формує антагоністичний клімат взаємодії; добровільна – синергетичний клімат, за якого платники сприймають сплату як суспільно відповідальну поведінку. Обидва способи підвищують загальну відповідність, однак надмірне застосування примусу за низької довіри може руйнувати добровільність [215; 314; 315; 331].

Системний аналіз наведених чинників підтверджує, що ефективна стратегія підвищення добровільного дотримання в Україні має бути комплексною та водночас реалістичною щодо часового горизонту.

Таблиця 12.3 – Чинники податкової моралі та дотримання в Україні

Чинник	Механізм впливу на відповідність	Стан в Україні	Ризики та інституційні наслідки	Аналітична ефективність управлінського реагування
Сприйнята справедливість	Горизонтальна справедливість – однакове ставлення до аналогічних платників	Порушена через схеми пільг, дискреційний контроль	Ухилення як «раціональна в ідповідь» на несправедливість	Висока – адміністративна реформа безпосередньо впливає
Якість публічних послуг	Сприйняте «повернення» на вкладені податки	Обмежена; деградація в умовах воєнного стану	Знижує готовність до добровільної сплати	Висока, але залежить від бюджетної та соціальної політики
Корупційний чинник	Корупційна «рента» з адміністрування	Значна, попри реформи	Підриває легітимність системи; стимулює тіньову взаємодію	Середня – потребує системних антикорупційних реформ
Суб’єктивна ймовірність перевірки	Раціональна калькуляція ризику ухилення	Занижена через непрозорість критеріїв відбору	Опортуністичне ухилення в слабо контрольованих сегментах	Висока – ризик-орієнтований підхід підвищує суб’єктивну ймовірність
Соціальна норма	«Усі ухиляються» – самоусилювальний негативний стандарт	Поширено в малому бізнесі та неформальному секторі	Ефект соціальних норм посилює ухилення	Висока – поведінкові інтервенції (nudging) можуть змінити норми
Сприйнята справедливість	Горизонтальна справедливість – однакове ставлення до аналогічних платників	Порушена через схеми пільг, дискреційний контроль	Ухилення як «раціональна відповідь» на несправедливість	Висока – адміністративна реформа безпосередньо впливає

Джерело: розроблено авторами на основі [46; 48; 117; 173; 271].

Дані CASE Ukraine (2024) фіксують, що 47,1 % респондентів оцінюють роботу органів ДПС як сумлінну або переважно сумлінну, тоді як 41,8 % – зазначають часті зловживання. Ця рівновага вказує на критичну точку трансформації. Незначна за обсягом, але послідовна реформа якості адміністративних рішень може суттєво змінити інституційне сприйняття. Дослідження поведінкової відповідності підтверджують, що соціальні норми є потужним драйвером інформування платників про те, що більшість сплачує вчасно, підвищує добровільне дотримання навіть без змін формальних правил. Ця порівняно недорога «поведінкова архітектура» залишається значною мірою невикористаним інструментом у практиці ДПС України [288; 289; 290].

Зв'язок між ефективністю контролю та тіньовою економікою є двонаправленим: слабкий контроль сприяє тінізації, але надмірний або несправедливий контроль також витісняє суб'єктів у тінь.

За оцінками Міністерства економіки, довкілля та сільського господарства України, рівень тіньової економіки знизився із 43 % ВВП 2014 року до 32 % 2021 року (2019 року досягнуто мінімуму – 28 %), проте з початком повномасштабного вторгнення зростає. Ernst & Young оцінює готівковий «тіньовий» сектор 2023 року на рівні приблизно 20 % ВВП, однак фахівці CASE Ukraine зазначають, що це «верхівка айсберга» – основний масив ухилення формується принципово іншими механізмами. Дослідження детінізації в Україні підтверджують нелінійний зв'язок між рівнем тінізації та ефективністю контрольних заходів. Під час тінізації понад 35–40 % стандартні методи оцінювання розриву дають систематично спотворені результати.

Рамка «похилого схилу» є аналітично релевантною для України, адже система перебуває в стані «неповної рівноваги» – недостатньо потужної для примусового забезпечення відповідності та недостатньо довіреної для добровільності.

Низька податкова мораль є системним симптомом інституційної кризи довіри, а не технічним дефіцитом адміністрування.

Поведінкові інтервенції – «nudging», соціальні норми, прозорість витрачання коштів – є малозатратними інструментами підвищення добровільного дотримання, що потребують впровадження в практику ДПС України.

Тіньова економіка України існує структурним явищем із власною інституційною логікою; скорочення її масштабів вимагає комплексного підходу, що поєднує зниження compliance costs, антикорупційні реформи та довіру.

Статистичні оцінки тіньової економіки в умовах воєнного стану є ненадійними, що саме собою є управлінським ризиком під час формування контрольної стратегії.

12.4. Баланс між контролем і сервісною функцією

Еволюція парадигми податкового адміністрування в країнах ОЕСР демонструє послідовний перехід від фіскально-примусової моделі до сервісно-орієнтованої, де держава забезпечує умови для добровільного виконання зобов'язань.

Ця трансформація базується на прагматичному розумінні. За умов масової кількості платників єдиним масштабованим механізмом є добровільність. Концепція Tax Administration 3.0 ОЕСР (2020) формулює кінцеву ціль трансформації як «вбудовування оподаткування в природні системи платника» – оподаткування стає безшовним процесом, а не джерелом адміністративного тягаря. Аналітичний огляд Dhaliwal та ін. (2023) підтверджує: жодна країна станом на 2023 рік не реалізувала всі будівельні блоки TA 3.0, однак передові адміністрації вже функціонують на рівні «прогресивних» систем.

Для України перехід до сервісно-орієнтованої моделі є стратегічним завданням Національної стратегії доходів до 2030, затвердженої урядом у грудні 2023 року за рекомендацією МВФ. Стратегія передбачає чотири ключові реформи:

обмеження втручання контролюючих органів через консолідацію даних;

відновлення суспільної довіри;

імплементацію заходів податкової та митної політики;

цифрову трансформацію.

Ця логіка є концептуально правильною, адже вона ставить інституційну довіру перед фіскальними результатами. Проте між стратегічним документом та реальною інституційною трансформацією існує значна дистанція, подолання якої залежить від послідовності та незалежності імплементації.

Модель кооперативної відповідності (cooperative compliance) є найбільш розвиненою формою сервісно-орієнтованого адміністрування. ОЕСР у документі «Co-operative Compliance: A Framework» (2013) визначає її як «встановлення довірчих кооперативних відносин між платниками та адміністрацією на основі добровільного дотримання».

Нідерландська модель горизонтального моніторингу (horizontal monitoring), розроблена з 2005 року, є найбільш впроваджуваним прикладом: вона ґрунтується на взаємній довірі, взаємному розумінні та прозорості між платником і нідерландською податковою адміністрацією.

Модель охоплює три категорії: топ-100 (кожен суб'єкт оцінюється індивідуально), великий бізнес (індивідуальна угода про відповідність) та МСП (через угоди з провайдерами податкових послуг).

Порівняльний аналіз показує, що Україна перебуває в перехідному стані між примусовою та сервісно-орієнтованою моделями, тоді як стратегічне завдання Національної стратегії доходів до 2030 орієнтується на кооперативну як довгострокову перспективу. Цей стратегічний вектор є правильним, однак темп його реалізації залежить від паралельного прогресу в антикорупційних реформах та якості адміністративних рішень. Важливо також зазначити, що кооперативна відповідність не замінює примусовий контроль, а доповнює його, вивільняючи ресурси для концентрації на системних порушниках. Досвід Нідерландів показує, що впровадження горизонтального моніторингу відбувалося поступово впродовж понад 15 років і вимагало суттєвих інвестицій у трансформацію корпоративної культури самої адміністрації.

Баланс між контролем і сервісом є не статичним компромісом, а динамічною стратегічною пропорцією. В Україні вона наразі суттєво зміщена в бік контролю, що є раціональним за умов низької довіри, але інституційно контрпродуктивним.

Таблиця 12.4 – Порівняльна характеристика моделей адміністрування

Параметр	Примусова модель	Сервісно-орієнтована модель	Кооперативна відповідність	Застосовність в Україні
Базовий принцип	Презумпція невідповідності; контроль як основний механізм	Підтримка відповідності; сервіс знижує бар'єри	Взаємна довіра та прозорість; партнерство	Перехід від першої до другої моделі
Цільова аудиторія	Усі платники без диференціації	Сегментація за ризиком і потребами	Переважно великі платники з TCF	Сервісна – для масового сегмента; кооперативна – перспектива
Інформаційна основа	Обов'язкова звітність; транзакційні дані	Розширений обмін; SAF-T	Добровільне розкриття; внутрішні TCF	SAF-T UA впроваджується; добровільне розкриття – відсутнє
Ефективність відповідності	Висока короткострокова; нестійка добровільна	Середня – висока; підвищена добровільна	Висока добровільна; низькі адмін. витрати	Переважно примусова – низька стійкість
Ризики та обмеження	Витратність; «ефект залякування»; агресивне уникнення	Ризик маніпуляцій несумлінних платників	Потребує зрілих інститутів; нерівність доступу	Інституційна незрілість; низька довіра

Джерело: створено авторами.

Цифровізація є вагомою, але недостатньою умовою сервісної трансформації, адже технологічний інтерфейс не замінює якість інституційних відносин.

Кооперативна відповідність є стратегічно доцільним напрямом для сегменту великих платників України, але потребує насамперед зміни інституційної культури ДПС України.

Пілотний проєкт горизонтального моніторингу для обмеженого кола великих платників з розвиненим TCF існує реальним першим кроком до кооперативної відповідності.

Антикорупційний комплайєнс ДПС України є інституційною передумовою будь-якого переходу до довірчих моделей адміністрування.

12.5. Стратегічний розвиток системи податкового контролю

Цифрова трансформація податкового адміністрування є інституційно-системним процесом, що змінює саму природу відносин між адміністрацією, платниками та державою. Концепція OECP «Tax Administration 3.0» 2020 визначає кінцеву ціль трансформації як «вбудовування оподаткування у природні системи платника», де відповідність стає автоматичним наслідком звичайних бізнес-процесів. OECP також видав 2025 року оглядовий документ «Tax Administration Digitalisation and Digital Transformation Initiatives», що систематизує досвід впровадження TA 3.0 у різних країнах і підкреслює, що жодна країна не реалізувала всі будівельні блоки повністю [342].

Для України ключові кроки цифрової трансформації охоплюють:

впровадження SAF-T UA;

інтеграцію з EU4PFM;

розвиток Електронного кабінету платника;

мобільний додаток «Моя податкова»;

інтеграцію з порталом «Дія».

Аналіз щодо інтеграції українського адміністрування до цифрового простору ЄС підтверджує те, що SAF-T UA є сумісним зі стандартами ЄС, але імплементація потребує вдосконалення у сфері верифікації даних.

Критичний аналіз цифрової трансформації виявляє три ключові ризики:

1) «цифрове прискорення без інституційної спроможності»;

2) цифрове вилучення значної частини МСП у постраждалих регіонах;

3) кібербезпека цифрової інфраструктури в умовах воєнного стану.

Ризик-орієнтоване адміністрування ґрунтується на принципі оптимального розподілу обмежених ресурсів на основі оцінювання ймовірності та масштабу порушень.

Методологія CRM OECP (2004) визначає цикл:

виявлення ризиків → оцінювання та пріоритизація → аналіз причин поведінки → розробка стратегій впливу → застосування → моніторинг.

МВФ деталізував застосування CRM у розробці планів поліпшення відповідності (Compliance Improvement Plans). Поширення штучного інтелекту відкриває якісно нові можливості. OECP у доповіді «Governing with Artificial Intelligence» 2025 підкреслює, що ШІ широко застосовується в адміністраціях для аналізу значних масивів даних, ідентифікації аномалій, передзаповнення декларацій та автоматичного реагування на запити. Водночас OECP ідентифікував три критичні ризики: захист персональних даних і приватності; прозорість алгоритмів («чорна скринька»); підтримка довіри платників під час алгоритмічного ухвалення рішень.

Оцінювання рівня інституційної зрілості ДПС України в контексті матриці TA 3.0 OECP дає змогу зробити системний висновок, що за технологічним виміром Україна досягла рівня «прогресивного», тоді як за аналітичним та інституційним вимірами – переважно

«початкового». Висока частка електронного подання та розвинений Електронний кабінет свідчать про прогрес у технологічному вимірі. Натомість відсутність систематичного аналізу розриву, нерозвиненість ризик-орієнтованих методів та обмеженість кооперативних форм взаємодії вказують на відставання в змістовних вимірах зрілості.

Стратегічна модернізація контролю передбачає кілька ключових пріоритетів.

Перший – підвищення якості адміністративних рішень, що скоротить частку рішень, які скасовуються судами.

Другий – впровадження RA-GAP методології для систематичного оцінювання податкового розриву та обґрунтованого розподілу ресурсів.

Третій – переорієнтація KPI, а саме внесення поведінкових та інституційних вимірів разом із фіскальними.

Четвертий – пілотний проєкт кооперативної відповідності для великих платників. Бенчмарк із постперехідними економіками ЄС є більш релевантним для України, ніж порівняння з передовими адміністраціями ОЕСР.

Цифровізація ДПС України досягла технологічного рівня, потрібного для переходу до наступного етапу – аналітичної зрілості; темп технологічного прогресу не повинен випереджати розвиток аналітичних і людських ресурсів.

ШІ є стратегічно важливим інструментом ризик-орієнтованого адміністрування, але потребує вирішення проблем якості даних, правової бази та прозорості алгоритмів.

Стратегічна ціль ТА 3.0 – «вбудоване оподаткування», що потребує 10–15 років послідовної роботи й не може бути досягнута до завершення євроінтеграційної адаптації законодавства.

Ризик-орієнтований CRM-підхід є аналітично обґрунтованим і практично здійсненним пріоритетом уже в середньостроковій перспективі за умов відповідних інвестицій у дані та кадри.

Бенчмарк із постперехідними економіками ЄС є більш релевантним для України, ніж порівняння з передовими адміністраціями ОЕСР, через сумісність інституційного контексту.

Комплексний аналіз ефективності системи податкового контролю в Україні дає змогу сформулювати п’ять ключових системних висновків.

1. *Інституційна якість і легітимність.* Ефективність контрольної системи є функцією її легітимності, сприйнятої платниками справедливості та обґрунтованості. Факт, що ДПС України програє в 75 % оскаржених судових справ на 127,5 млрд грн, є не фінансовою аномалією, а системним сигналом кризи якості адміністративних рішень. Без підвищення якості рішень жодне нарощування контрольної активності не забезпечить стійкого фіскального ефекту. Воно лише генеруватиме додаткові нефіскальні витрати для платників і держави. Стратегічний пріоритет – це трансформація KPI від показників активності до показників якості та результативності.

2. *Стратегічна стійкість.* Національна стратегія доходів до 2030 є кроком у правильному напрямі, але її реалізація стикається із системним протиріччям між короткостроковим тиском мобілізації воєнних доходів і довгостроковою метою побудови довіри та добровільного дотримання. Ризиком є підміна реформи відомчими технологічними проєктами без змін в інституційній культурі.

3. *Орієнтованість на платника та адміністративний тягар.* Дані 478 людино-днів щорічних витрат платників загальної системи з ПДВ свідчать, що compliance burden залишається критично високим. Скорочення цього тягаря є важливою умовою підвищення добровільного дотримання й прямо впливає на інвестиційний клімат.

4. *Довгострокові ефекти для фіскальної культури та інвестиційного клімату.* Агресивний контроль без сервісного компоненту формує стійкі негативні інституційні патерни. У цьому контексті платники розглядають ДПС України як інструмент фіскального вилучення, а не інституцію публічного управління. Дослідження ОЕСР з податкової моралі та рамка «похилого схилу» узгоджено вказують на те, що відновлення довіри є довгостроковим процесом, що вимагає послідовної демонстрації справедливості, прозорості й передбачуваності з боку адміністрації.

5. *Аналітична зрілість та управління знаннями.* Стратегічна модернізація ДПС України вимагає не лише технологічних, а й аналітичних інвестицій (методологічних спроможностей для оцінювання розриву, поведінкових ефектів контролю та інституційної довіри). Систематичне застосування TADAT, RA-GAP та матриці ТА 3.0 є вагомою аналітичною інфраструктурою стратегічного управління. Без неї рішення залишатимуться ситуативними реакціями на фіскальні сигнали, а не системними інтервенціями, що ведуть до інституційної зрілості.

Тестові завдання

1. Ключова суперечність під час оцінювання результативності системи податкового контролю в сучасній науці полягає між:

а) кількістю перевірок і загальною сумою накладених штрафів;

б) кількісно вимірюваними фіскальними результатами та якісними інституційними ефектами;

в) кількістю податкових інспекторів та обсягом поданої звітності;

г) використанням паперових документів та електронних баз даних.

2. Яка середня вартість адміністрування на одиницю зібраного доходу зафіксована в 58 юрисдикціях ISORA згідно зі звітом OECP (TAS 2024):

а) приблизно 1,5 %;

б) фактично 2,0 %;

в) майже 0,7 %;

г) приблизно 0,1 %.

3. Яку частку (за сумою) оскаржених рішень ДПС України програла в судах упродовж 2021–2024 років згідно з аудитом Рахункової палати:

а) 25 %;

б) 50 %;

в) 75 %;

г) 10 %.

4. Як у системі управління відповідністю визначається концепція «податкового розриву» (tax gap):

а) сума штрафів та пені, які платник відмовився сплачувати;

б) різниця між потенційними надходженнями за умови повної відповідності та фактично зібраними;

в) час, що минає від моменту виникнення податкового обов’язку до фактичної сплати;

г) відсоток платників, які не подали декларації вчасно.

5. Скільки людино-днів на рік у середньому витрачають підприємці загальної системи з ПДВ в Україні на ведення обліку (за даними 2024 року):

а) 100 днів;

б) 478,2 дня;

в) 365 днів;

г) 50 днів.

6. Яка теоретична рамка розглядає рівень дотримання законодавства як результат поєднання «влади» адміністрації (примус) та «довіри» до неї:

а) модель Еллінгема – Сандмо;

б) рамка «похилого схилу» (slippery slope framework);

в) концепція Tax Administration 3.0;

г) система фінансового контролю PIFC.

7. Який інструмент (діагностична оцінка) був вперше використаний для незалежного оцінювання ДПС України 2018 року МВФ і Світовим банком:

а) SAF-T UA;

б) TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool);

в) система СМКОР;

г) програма RA-GAP.

8. Яка модель адміністрування, згідно з порівняльною характеристикою, базується на «презумпції невідповідності» та контролі як основному механізмі:

а) сервісно-орієнтована модель;

б) примусова модель;

в) кооперативна відповідність;

г) горизонтальний моніторинг.

9. Відповідно до оцінювання рівня інституційної зрілості ДПС України за матрицею OECP TA 3.0, на якому рівні перебуває Україна за аналітичним та інституційним вимірами:

а) прогресивного;

б) початкового;

в) високого (еталонного);

г) рівень «стандартів ЄС».

10. Згідно з міжнародними дослідженнями (Boning et al.) умовою досягнення фіскального ефекту в понад 12 доларів на 1 витрачений долар на аудит є:

а) проведення перевірок виключно малого бізнесу;

б) аудит платників із високим доходом (вище 90-го перцентиля);

в) збільшення кількості камеральних перевірок у 10 разів;

г) повна відмова від сервісних функцій податкової.

ТЕМА 13
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ТА ФІЛОСОФСЬКІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

13.1. Податковий контроль як інструмент економічної каузальності.

13.2. Контроль і довіра в податковій системі.

13.3. Податковий контроль як елемент соціального контракту.

13.4. Межі фіскального примусу.

13.5. Майбутнє податкового контролю в умовах цифрової економіки.

13.1. Податковий контроль як інструмент економічної каузальності

Податковий контроль у своїй глибинній сутності є не просто сукупністю адміністративних процедур або правових механізмів, а передусім системою каузальних залежностей, через яку держава цілеспрямовано впливає на економічну поведінку платників податків. Каузальна природа податкового контролю означає, що кожна регуляторна дія суб'єкта контрольної влади породжує низку закономірних реакцій з боку платника, які можуть як сприяти добровільному дотриманню податкового законодавства, так і провокувати ухилення, мінімізацію або відкриту конфронтацію з фіскальними інституціями.

Розуміння каузальної механіки податкового контролю передбачає аналіз не лише формальних інструментів – перевірок, санкцій, реєстрів ризику, а й глибинних поведінкових і психологічних чинників, що визначають суб'єктивне сприйняття контролю платником. Традиційний економічний підхід, заснований на моделі Аллінгема-Сандмо, виходив із припущення, що платник веде себе як раціональний суб'єкт, зважуючи ймовірність виявлення порушення та розмір покарання. Однак цей підхід принципово недостатній для розуміння

повної картини, адже він ігнорує соціальні норми, інституційну довіру, справедливість процедур і низку психологічних детермінант дотримання.

Інституційна економіка пропонує ширший аналітичний горизонт. Податковий контроль розглядається як інститут, що формує «правила гри» у взаємодії між державою та платниками податків. Відповідно до цього підходу ефективність контролю визначається не лише його формальними атрибутами, а й тим, наскільки він відповідає загальноприйнятим нормам справедливості, підзвітності й передбачуваності. Нестабільні, непрозорі або дискреційні практики контролю підривають інституційну рівновагу та знижують рівень добровільного дотримання норм незалежно від інтенсивності санкцій.

Концепція регуляторного впливу в податковому контролі охоплює кілька рівнів каузальних залежностей:

по-перше, прямий детерентний вплив, коли загроза перевірки або санкції формує стримувальний стимул;

по-друге, непрямий нормативний вплив, що формується через соціальні норми та взаємні очікування («якщо більшість платить, я також маю платити»);

по-третє, вплив через довіру та сприйняття легітимності, який є найстійкішим і найефективнішим механізмом забезпечення тривалого добровільного дотримання.

Усі три рівні перебувають у складній взаємодії, ігнорування будь-якого з них призводить до хибної оцінки результативності податкового контролю.

Поведінкова економіка в оподаткуванні докорінно переосмислила уявлення про детермінанти дотримання. Якщо класичні моделі зосереджувалися на зовнішніх стимулах і санкціях, то поведінковий підхід виявляє повний спектр когнітивних упереджень і евристик, що впливають на рішення платника.

Серед ключових чинників – неприйняття втрат, ефект фреймінгу, ментальний облік і соціальне порівняння. Ці чинники визначають, як платник суб’єктивно «конструює» ситуацію сплати, і часто мають більший вплив на кінцеву поведінку, ніж об’єктивні параметри санкцій.

Потрібно виокремити концепцію «гальмівного схилу», розробленої Кірхлером, Гельцлем і Валем 2008 року. Ця концепція запровадила двовимірну модель, де дотримання податкового законодавства визначається двома ключовими змінними: владою та довірою до податкових органів. У ситуації низької довіри й низької влади система дотримання «ковзає вниз по схилу», адже платники не сприймають ні легітимних підстав для сплати, ні реальної загрози покарання. У ситуації ж поєднання високої довіри та адекватної влади виникає максимальний рівень добровільного дотримання.

Для України, де рівень довіри до фіскальних інституцій залишається структурно низьким унаслідок постперехідних деформацій, висновки цієї концепції мають критичну аналітичну цінність.

Важливим каузальним механізмом є також принцип взаємності, згідно з яким платники податків значно охочіше виконують свої фіскальні зобов'язання тоді, коли відчувають, що держава надає якісні публічні послуги та ефективно використовує зібрані кошти. ОЕСР у доповіді «Tax Morale» (2019) підтверджує, що задоволеність якістю публічних послуг є одним із ключових інституційних драйверів податкової моралі, особливо в країнах, що розвиваються. Для України ця залежність набуває особливого значення в контексті воєнних реалій, адже підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів та їхня прозора комунікація є не лише управлінським завданням, а й інструментом зміцнення бази добровільного дотримання [343].

Еволюція концепції регуляторного впливу в оподаткуванні відображає глибинний зсув у розумінні природи держави – від суб'єкта примусу до суб'єкта управління поведінкою. Мішель Фуко в своїй концепції «governmentality» визначав сучасне управління як мистецтво ведення людей через формування відповідних диспозицій, норм і практик на відміну від прямого примусу. Цей теоретичний поворот є надзвичайно релевантним для розуміння сучасного податкового контролю. Замість того, щоб просто карати порушників, сучасні системи все більше орієнтуються на те, щоб сформувати в платників стійкі установки до сплати як норми поведінки [300].

Концепція «чуйного регулювання», розроблена Айресом і Брейтвейтом, запропонувала прагматичну модель, що поєднує переваги різних регуляторних підходів. Ключовим елементом є піраміда виконання, в основі якої soft-інструменти переконання та сприяння дотриманню, а на вершині – жорсткі заходи примусу. Цей підхід визнає, що більшість платників є сумлінними суб'єктами, яких потрібно підтримувати, а не карати. Лише невелика меншість потребує прогресивного застосування більш жорстких інструментів. Австралійська податкова служба стала піонером у впровадженні цієї моделі на практиці [286].

У контексті цифрової трансформації механізми каузального впливу набувають нових форм. Цифрова інфраструктура дає змогу здійснювати так зване «безшовне» оподаткування, коли більша частина контрольних функцій перенесена в простір реального часу, а взаємодія платника із системою стає автоматизованою та майже непомітною. OECP у концепції «Tax Administration 3.0» розглядає цю трансформацію як принципово новий рівень каузальності у відносинах між державою та платниками. Водночас контроль стає вбудованим у бізнес-процеси та інформаційні системи, а не зовнішнім щодо них. ДПС України, орієнтуючись на цю концепцію, розробляє відповідні дорожні карти цифрової трансформації [60; 66; 74; 336; 340].

Каузальна природа податкового контролю означає, що кожна регуляторна дія держави породжує ланцюг поведінкових реакцій платників, і ефективне адміністрування вимагає передбачення й управління цими реакціями. Поведінковий підхід до оподаткування виявляє, що когнітивні упередження та соціальні норми мають не менший вплив на дотримання, ніж об'єктивні параметри санкцій, що потребує суттєвого перегляду дизайну контрольних заходів. Концепція «гальмівного схилу» Кірхлера, Гельцля та Валя демонструє, що низька довіра до фіскальних інституцій нейтралізує навіть значний примусовий потенціал, що є критичним висновком для постперехідних систем, зокрема України. Принцип взаємності у фіскальній поведінці свідчить, що підвищення якості публічних послуг і прозорість використання бюджетних коштів є не менш важливими інструментами зміцнення дотримання, ніж посилення контролю.

Отже, цифрова трансформація породжує нову каузальну логіку «безшовного» оподаткування, в якій контроль стає вбудованим у бізнес-процеси, що одночасно підвищує ефективність і порушує нові питання щодо приватності та процедурних прав платників.

13.2. Контроль і довіра в податковій системі

Податкова мораль – це одна із центральних категорій сучасної дослідницької програми в галузі фіскальної соціології та поведінкової економіки оподаткування. Вона визначається як внутрішня, ненав'язана ззовні мотивація платника податків сплачувати їх чесно та своєчасно. На відміну від детерентного дотримання, заснованого на страху перед санкціями, податкова мораль є проявом громадянської відповідальності та ідентифікації із соціально-правовими нормами суспільства. OECP у доповіді «Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?» (2019) систематизує ключові драйвери цього феномена, виокремлюючи як соціально-демографічні, так і інституційні чинники [343].

Серед інституційних чинників ключову роль відіграють задоволеність якістю демократичних інститутів, довіра до уряду та задоволеність якістю публічних послуг. Ці чинники принципово важливі для розуміння вітчизняного контексту. У суспільстві з глибокою недовірою до державних інститутів, що є спадщиною радянського досвіду та постперехідних деформацій, навіть формально ефективна система контролю здатна генерувати лише примусове, але не добровільне дотримання. Тим часом саме добровільне дотримання є стійкою та масштабованою основою фіскальної системи, яка не вимагає безперервного нарощування примусових ресурсів.

Дослідження Айоли (2023) підтверджують, що довіра до податкових органів статистично значуще та позитивно модерує зв'язок між якістю адміністрування й рівнем дотримання. Порівняльне дослідження скандинавських країн демонструє, що суспільства з високою

інституційною довірою та сильними механізмами соціального контракту досягають значно вищого рівня добровільного дотримання навіть за помірної інтенсивності контрольної діяльності. Цей висновок формує стратегічний орієнтир для України, а саме підвищення рівня дотримання потребує насамперед відновлення та зміцнення довіри до фіскальних інституцій, а не лише посилення санкційного тиску.

Інституційна довіра в оподаткуванні є складним багатовимірним явищем, яке долучає довіру до самих норм (процедурна довіра), до суб'єктів їхнього застосування (персональна довіра до посадових осіб ДПС України), а також до системи загалом як соціально-правового інституту. Потрібно розрізняти два рівні довіри у фіскальних відносинах.

Перший – когнітивна довіра, заснована на оцінюванні компетентності та передбачуваності дій органу: «я довіряю, бо знаю, що вони діятимуть у межах правил».

Другий – афективна довіра, заснована на сприйнятті цілей і цінностей органу: «я довіряю, бо вірю, що вони діють в інтересах суспільства».

У посттрансформаційних суспільствах, зокрема в Україні, обидва рівні довіри перебувають під значним тиском. Системні деформації радянського й перехідного періодів, а також тривалі практики корупції та непрозорого адміністрування сформували культуру фіскального скептицизму, за якої платник апріорі не довіряє задекларованим цілям контролю. Повномасштабна війна, попри очікуваний «патріотичний ефект» підвищення готовності до сплати, не усуває системних інституційних викликів, і зростання виплат передусім зумовлене патріотичною мотивацією, а не довірою до інституцій. Це розходження є критично важливим, адже мотивація на основі патріотизму, на відміну від інституційної довіри, є ситуативною і не гарантує стійкого дотримання в довгостроковій перспективі.

Класична теорія Тайлера про процедурну справедливість встановлює, що люди дотримуються правил не тому, що вважають санкції неминучими, а тому, що сприймають ці правила як легітимні.

Легітимність виникає тоді, коли платник відчуває, що з ним поводяться з повагою, що процедури справедливі й нейтральні та що його голос враховується. Ця концепція є теоретичною основою переходу від каральних до людиноцентричних моделей адміністрування. Вона пояснює, чому посилення примусу в умовах низької довіри не дає очікуваного ефекту. Платник, що не визнає орган легітимним, не змінює своєї поведінки у відповідь на посилення санкцій, тому що він лише вдосконалює механізми ухилення.

Концепт процедурної справедливості в податковому контексті охоплює чотири ключові виміри:

1) нейтральність – рішення ухвалюються на основі об'єктивних критеріїв, а не дискреційного оцінювання;

2) голос – платник має можливість висловити свою позицію до ухвалення рішення;

3) гідність – взаємодія з органами відбувається в умовах взаємної поваги;

4) надійність – поведінка органів відповідає задекларованим нормам і очікуванням.

Кожен із цих вимірів безпосередньо впливає на рівень сприйнятої легітимності, а через неї – на готовність до добровільного дотримання.

Вітчизняна система адміністрування формально визнає принципи процедурної справедливості, проте практика їхнього застосування залишається непослідовною. Висока дискреційність у застосуванні контрольних заходів, нечіткість критеріїв визначення ризиків, а також тривалі традиції конфронтаційного ставлення до платника формують дефіцит процедурної справедливості, що системно підриває довіру навіть у суб'єктів, які принципово готові до добровільного дотримання. Реформи в рамках Національної стратегії доходів до 2030 спрямовані на подолання цих проблем через запровадження ризик-орієнтованого підходу, вдосконалення систем CRM і підвищення прозорості адміністрування.

Таблиця 13.1 – Моделі взаємодії контролю та довіри в системі податкового адміністрування

Параметр	Модель примусового контролю	Модель довіри	Модель кооперативного дотримання	Ризики / Обмеження
Ключовий механізм дотримання	Страх санкцій	Інституційна довіра	Взаємні зобов’язання	Надмірна залежність від одного механізму
Роль платника	Об’єкт перевірки	Партнер системи	Активний учасник	Асиметрія інформації та влади
Основний інструмент	Аудит, штрафи	Комунікація, сервіс	Превентивний діалог, TCF	Ризик маніпуляції та вибіркового ставлення
Очікуваний результат	Примусова сумлінність	Добровільне дотримання	Сталість дотримання	Тривалий горизонт результатів
Аналітична ефективність	Висока в короткостроковій перспективі	Висока в довгостроковій перспективі	Досить висока в разі зрілих інституцій	Обмежена в разі слабких інституцій
Інституційні наслідки	Зниження рівня довіри, відчуження	Зростання легітимності	Інтеграція платника в систему	Потребує значних інституційних інвестицій
Практична реалізація в Україні	Домінантна модель до 2019 р.	Задекларована мета НСД 2024–2030	Формується в рамках CRM-реформи	Обмежена постперехідним дефіцитом довіри

Джерело: створено авторами.

Легітимність податкового адміністрування є не просто нормативною категорією, вона має вимірювані економічні наслідки. Дослідження Кірхлера (2007) переконливо доводять те, що там, де платники сприймають органи як справедливих і компетентних «партнерів», рівень добровільного дотримання значно вищий, ніж у системах із формально суворішими санкціями, але з дефіцитом легітимності.

Для України це означає, що інвестиції в зміцнення процедурної справедливості (навчання посадових осіб, стандартизацію процедур, зворотній зв'язок із платниками) є більш ефективним довгостроковим вкладенням у фіскальну систему, ніж нарощування каральних ресурсів.

Наведена типологія демонструє, що в умовах постперехідного дефіциту довіри Україні потрібна поетапна трансформація від примусової до кооперативної моделі з чітко визначеними проміжними етапами. Різке запровадження моделі довіри без відповідного інституційного підґрунтя загрожує деформаціями. Зокрема, формальним кооперативним дотриманням великих платників за збереження системних порушень у малому та середньому бізнесі.

Процедурна справедливість є вагомою, але недостатньою умовою переходу, адже вона потребує підкріплення змінами в організаційній культурі ДПС України, системах стимулювання посадових осіб і механізмах підзвітності. Ключовим стратегічним ризиком залишається декларативна орієнтація на довіру за збереження каральних практик на операційному рівні, що породжує ще більший розрив між очікуваннями платників і реальністю. В умовах воєнного часу легітимізація фіскальної системи набуває особливого значення. Патріотична мотивація не є довговічним замінником інституційної довіри й потребує підкріплення сталими структурними реформами. ОЕСР у «Tax Administration 2025» підкреслює, що розуміння та задоволення потреб платників є критичною умовою формування інклюзивної культури дотримання, що є прямим стратегічним орієнтиром для реформування ДПС України [340].

Податкова мораль є стійкішою та масштабованішою основою дотримання, ніж примусовий контроль, і її підвищення потребує системних інституційних інвестицій, а не лише комунікаційних кампаній.

Дефіцит інституційної довіри в Україні є структурним, а не ситуативним явищем, і не може бути подолано через виключно технічні реформи без принципових змін у культурі адміністрування.

Теорія процедурної справедливості Тайлера встановлює, що нейтральність, голос, гідність і надійність у відносинах із платниками є важливими умовами не лише етичного, а й ефективного адміністрування.

Кооперативне дотримання, визначене ОЕСР як стратегічний орієнтир, потребує зрілих інституційних умов, чого в Україні ще не досягнуто, і тому має впроваджуватися поетапно з чіткими інституційними передумовами. Адже патріотична мотивація до сплати у воєнний час є цінним, але нестійким ресурсом, що потребує конвертації в довгострокову інституційну довіру через послідовні реформи адміністрування.

13.3. Податковий контроль як елемент соціального контракту

Фіскальна соціологія як наукова традиція, що починається з робіт Рудольфа Гольдшейда та Йозефа Шумпетера на початку XX ст., розглядає оподаткування не як суто технічний інструмент мобілізації доходів, а як структурну характеристику держави та суспільства. Шумпетерівська теза про те, що «бюджет є скелетом держави, звільненим від усієї соціально-ідеологічної надбудови», залишається аналітично актуальною у зв’язку з тим, що фіскальна система відображає реальні відносини влади, пріоритетів і суспільних компромісів, а не лише задекларовані правові норми.

Оподаткування як соціальний інститут виконує функцію «примусової взаємності» через фіскальну систему, суспільство організовує колективне фінансування публічних благ, забезпечення яких

неможливе через добровільні ринкові угоди. Саме тому податковий контроль є не просто механізмом виявлення порушень, а інструментом підтримання соціальної рівності в несенні фіскального навантаження. Порушення принципів рівного оподаткування через неефективний контроль або свідоме неоднакове його застосування підриває не лише фіскальні цілі, а й соціальну тканину суспільства, руйнуючи солідарність і легітимність держави.

Роль фіскальних інституцій у державотворенні є темою, що набуває особливого значення у вітчизняному контексті. Як свідчить порівняльна фіскальна соціологія, держави, що формуються через внутрішній консенсус навколо фіскальних зобов'язань, виявляються стійкішими та інклюзивнішими, ніж ті, що будуються переважно на зовнішній допомозі або ресурсній ренті. В умовах повномасштабної війни Україна переживає специфічний «фіскальний момент» у частині значного зростання фіскального навантаження, що поєднується з обґрунтованими суспільними очікуваннями щодо якісного управління та підзвітності. Цей момент є унікальною можливістю для формування нового суспільного консенсусу навколо справедливої та ефективної фіскальної системи.

Теорія суспільного договору в трактуваннях Гоббса, Локка та Руссо формує принципово різні моделі фіскальної легітимності.

Для Гоббса податок є ціною безпеки, отриманої від суверена; для Локка – компенсацією за захист права власності; для Руссо – інструментом реалізації загальної волі та підтримання громадянської рівності. Ці відмінності мають конкретні практичні наслідки: гоббсіанська логіка виправдовує сильний примусовий контроль за умови гарантування безпеки; локкіанська – обмежений контроль, що поважає права власності; руссоїстська – контроль на основі народного суверенітету та рівності.

У сучасному контексті теорія суспільного договору в оподаткуванні трактується як система взаємних зобов'язань між державою та громадянами. Держава зобов'язується надавати якісні публічні послуги, забезпечувати верховенство права та прозоро управляти

бюджетними ресурсами; громадяни зобов'язуються сплачувати податки та дотримуватися фіскального законодавства. Порушення договору будь-якою зі сторін розриває зв'язок фіскальної легітимності, якщо держава не виконує свою частину (неефективний публічний сектор, корупція, слабке верховенство права), платники вважають неухилення від податків морально виправданим.

Для України дотримання умов суспільного договору є критично проблематичним. Емпіричні дані свідчать, що значна частина платників не відчуває зв'язку між власними фіскальними внесками та якістю публічних послуг і захистом своїх прав. Це когнітивне роз'єднання – один із ключових чинників, що пояснює порівняно низький рівень добровільного дотримання поза сферою великих корпоративних платників. Відповідно, стратегія підвищення дотримання має охоплювати не лише реформи самої ДПС України, а й ширший контекст підвищення якості державного управління та видатків. Саме цей широкий контекстуальний зв'язок між фіскальним управлінням та якістю демократії є сутністю сучасної фіскальної соціології.

Концепт балансу прав і обов'язків у фіскальній системі існує ключовим нормативним орієнтиром сучасного управління. Платник є не лише об'єктом фіскальних зобов'язань, а суб'єктом прав на справедливий розгляд справи, інформацію, оскарження рішень, на захист від зловживань. Дисбаланс між фіскальними зобов'язаннями та інституційними правами платника є симптомом фіскальної несправедливості, що підриває довіру та знижує рівень добровільного дотримання.

Податкова культура – це ширша соціальна конструкція, що охоплює норми, цінності та установки суспільства щодо оподаткування. Вона формується через тривалі соціальні та інституційні процеси і є порівняно стійкою навіть в умовах радикальних інституційних реформ. Для України специфіка постперехідної податкової культури полягає в поєднанні декількох суперечливих елементів, а саме патерналістське очікування від держави, поширена нормалізація «сірих» практик, зростання тиску суспільних очікувань прозорості, а також

нова патріотична мотивація у воєнний час. Ця суперечлива культурна конфігурація не може бути подолана виключно формальними реформами, бо вона потребує цілеспрямованої просвітницької та комунікаційної роботи, реального підвищення якості взаємодії з платниками й послідовної демонстрації справедливого та рівного застосування норм.

Порівняльна типологія виявляє принципову несумісність декларативної риторики партнерства з успадкованими практиками каральної моделі.

Кооперативна трансформація потребує не лише зміни формальних правил, а й глибокої перебудови інституційної культури ДПС України та суспільних очікувань.

Шумпетерівська традиція фіскальної соціології нагадує, що бюджетні та фіскальні системи є «скелетами держав», а їхня трансформація відображає та водночас формує більш глибинні соціальні й політичні зміни. Рівновага між правами та обов'язками платника є не лише юридичною, а й соціологічною проблемою. Її порушення в будь-який бік (чи то надмірна каральність, або надмірна поступливість) дестабілізує фіскальну систему.

Постперехідна трансформація податкової культури в Україні потребує визнання суперечливої спадщини минулого та цілеспрямованих зусиль із формування нової фіскальної ідентичності, заснованої на взаємній відповідальності, а не лише на страху чи патріотизмі. Фіскальна соціологія, від Шумпетера до сучасних дослідників, встановлює, що оподаткування є не технічним, а соціально-політичним інститутом, що відображає реальні відносини влади та солідарності.

Таблиця 13.2 – Порівняльний аналіз підходів до соціального контракту в оподаткуванні та їхні імплікації для України

Виміри аналізу	Каральна (фіскально-репресивна) модель	Партнерська (кооперативна) модель	Довіро-орієнтована модель	Ризики / Обмеження
Концептуальна основа	Гоббсіанський контракт	Локкіанський контракт	Руссоїстська загальна воля	Концептуальна несумісність у змішаних системах
Роль контролю	Забезпечення суверенітету	Захист прав власності	Реалізація загальної волі	Конфліктний перерозподіл влади
Джерело легітимності	Монополія на примус	Правова держава	Народний суверенітет	Ризик популістського скасування зобов’язань
Підхід до порушника	Каральний	Відновлювальний	Охоплювальний	Небезпека надмірного внесення
Рівень прав платника	Мінімальний	Розвинений	Максимальний	Потенційна безкарність
Аналітична ефективність	Обмежена в довгостроковій перспективі	Висока в разі розвинених інституцій	Ідеальна, але потребує консенсусу	Нереалістична в короткостроковій перспективі для України
Інституційні наслідки	Відчуження платника	Культура партнерства	Громадянська фіскальна ідентичність	Тривалий горизонт трансформації
Практична реалізація в Україні	Домінувала до 2014 р.	Задекларована 2019–2024	Стратегічна перспектива	Значний дефіцит інституційної зрілості

Джерело: створено авторами.

Суспільний договір у оподаткуванні є двостороннім, адже порушення державою свого зобов'язання щодо якісного управління підриває моральне зобов'язання платника до дотримання, і це є структурним викликом для України. Дефіцит зв'язку між фіскальними внесками та сприйнятою якістю публічних послуг є одним із основних чинників нижнього рівня добровільного дотримання, що потребує комплексних реформ поза межами ДПС України. Постперехідна податкова культура в Україні є суперечливою конфігурацією, яка не може бути подолана виключно адміністративними заходами, – вона вимагає тривалого соціально-комунікативного процесу.

Отже, баланс між правами та обов'язками платника є ключовим нормативним і аналітичним критерієм оцінювання якості фіскальної системи в контексті демократичної легітимності.

13.4. Межі фіскального примусу

Фіскальний примус є іманентним атрибутом будь-якої податкової системи. Оподаткування за визначенням означає вилучення частини ресурсів приватних суб'єктів на користь публічних потреб. Однак природа та ступінь цього примусу варіюються від систем, де він мінімізується через ефективний суспільний консенсус і реальну взаємність, до систем, де примус стає домінантною логікою взаємодії між державою та платниками. Межа між законним фіскальним примусом і фіскальною репресією – одна з ключових нормативних і практичних проблем сучасного управління.

Пропорційність у застосуванні примусових інструментів є центральним принципом правової держави у сфері оподаткування. Вона означає, що інтенсивність контрольних заходів має відповідати реальному ризику порушення та бути достатньою для його усунення, але ненадмірною порівняно із цим ризиком. Порушення принципу пропорційності, зокрема масові невибіркові перевірки, непомірні штрафні санкції, тривале заморожування активів у незначних спорах, є не лише правовою, а й економічною проблемою. Воно підвищує транзакційні

витрати ведення бізнесу та знижує інвестиційну привабливість юрисдикції.

Концепція «чуйного регулювання» Айреса та Брейтвейта пропонує практичну модель обмеження надмірного примусу через принцип пропорційної ескалації. Водночас регулятор починає з найм'якших і найменш інтрузивних форм взаємодії та переходить до більш жорстких лише у відповідь на збереження порушення. Ця модель є принципово більш ефективною, ніж система, де жорсткий примус є типовою реакцією на будь-яке відхилення. Вона також краще відповідає принципу пропорційності, оскільки адаптує інтенсивність контролю до реальних доказів наміру та масштабу порушення [286].

Агресивне примусове адміністрування – це системне застосування жорстких каральних заходів навіть у разі незначних або неумисних порушень, що є однією з найбільш аналітично недооцінених загроз для стійкості фіскальної системи. Поверхневий «детерентний» аргумент на його користь полягає в тому, що жорсткість покарання підвищує очікувані витрати ухилення і, відповідно, стримує неправомірну поведінку. Однак цей аргумент не враховує побічних ефектів, які є не менш значущими.

По-перше, агресивне адміністрування руйнує сприйняту справедливість системи. Якщо платник, який помилився через нерозуміння складного законодавства, отримує такий самий рівень санкцій, що й умисний шахрай, – це сприймається як несправедливість, що підриває моральні підстави для дотримання.

По-друге, воно породжує ефект «стигматизації». Платники податків, яких піддали жорстким санкціям, частіше переходять від позиції «необережного порушника» до свідомого ухиляння як стратегії самозахисту.

По-третє, інформація про агресивне адміністрування поширюється в ділових середовищах і формує колективне очікування ризику, яке знижує схильність до інвестування та ведення формальної економічної діяльності.

ОЕСР у рамках концепції «Tax Morale» (2019) підкреслює, що сприйняття якості роботи фіскальних органів є одним із найбільш

значущих предикторів рівня податкової моралі. Системний паттерн агресивного адміністрування формує негативний інституційний образ, що через канали соціальних норм транслюється на широкі верстви платників, включно із тими, хто сам не мав безпосереднього досвіду зловживань. Це означає, що витрати фіскального тероризму є значно більшими, ніж прямі витрати охоплених жертв, – вони поширюються на всю систему добровільного дотримання.

Питання про етичні межі фіскального примусу перебуває на перетині правової теорії, моральної філософії та практики управління. З позиції ліберальної правової думки, що сходить до Локка та Канта, примус держави є легітимним лише тоді, коли він відповідає трьом умовам: законодавчій підставі, пропорційності та потребі для досягнення легітимної суспільної мети. Ці три умови разом формують доктрину «мінімально необхідного примусу», яка є нормативним орієнтиром для оцінювання конкретних практик адміністрування.

Суперечність між примусом і свободою у фіскальній сфері є не лише юридичною, а й глибинно філософською проблемою. Гегелівська традиція розглядає примус держави як потенційно реалізацію загального інтересу й тим самим свободи в її позитивному сенсі. Проте ліберальна критика ставить під сумнів будь-яку систему, де держава надмірно визначає рамки допустимої поведінки, адже це обмежує автономію та самовизначення. У фіскальному контексті цей конфлікт виявляється в протистоянні між потребою в доходах для фінансування публічних благ і правом приватних суб’єктів розпоряджатися результатами своєї праці та підприємницької діяльності.

Ризик «фіскальної репресії» – систематичного надмірного примусу, що переходить межу між законним адмініструванням і зловживанням та є особливо значущим в умовах слабких інституцій і обмеженого доступу до правосуддя. В Україні цей ризик зумовлений двома структурними чинниками:

1) спадщиною практик, де примус використовувався як інструмент перерозподілу ренти, а не захисту суспільного інтересу;

2) поточним фіскальним тиском воєнного часу, що створює спокусу компенсувати дефіцит доходів посиленням примусу.

Ці чинники разом роблять питання меж фіскального примусу досить актуальним для стратегії розвитку ДПС України.

Матриця примусу демонструє нелінійний зв'язок між інтенсивністю контролю та ефектом дотримання, адже оптимальний рівень примусу не є максимальним. Понад певний поріг посилення примусу не лише перестає давати позитивний ефект, а й генерує негативні побічні наслідки через руйнування довіри та легітимності.

Ризик-орієнтований підхід, що передбачає концентрацію примусових ресурсів на суб'єктах із найвищим ризиком навмисного ухилення, є не лише технічно ефективнішим, а й етично більш виправданим. Для України стратегічне завдання – вихід із циклу масового несистематичного контролю на користь прецизійного ризик-таргетування з мінімальним втручанням у діяльність сумлінних платників. Ризик зворотного ковзання до надмірного примусу особливо значущий в умовах воєнного фіскального тиску, коли рецесивна фіскальна база може спровокувати компенсаторне посилення контролю, що само собою є структурно деструктивним. Інституційним захистом від цього ризику є системний аудит дотримання прав платника, незалежний нагляд і розвиток інститутів медіації в податкових спорах.

Принцип пропорційності є не лише правовим, а й економічним обмеженням фіскального примусу. Водночас непропорційний примус генерує системні витрати у формі знижених інвестицій та підвищеного ухилення. Агресивне адміністрування руйнує не лише пряму довіру жертв зловживань, але й через канали соціальних норм деструктивно впливає на ширшу базу добровільного дотримання. Концепція «чуйного регулювання» пропонує практичну операційну модель пропорційної ескалації примусу, яка є кращою альтернативою системі, де жорсткий примус є типовою реакцією. Суперечність між примусом і свободою у фіскальній сфері є глибинно філософською проблемою, що не має однозначного рішення, але вимагає постійного інституційного балансування через механізми підзвітності та прав платника. В умовах воєнного фіскального тиску в Україні ризик зворотного ковзання до надмірного примусу є реальним і потребує активного інституційного протиставлення через захист прав платника та незалежний нагляд.

Таблиця 13.3 – Концептуальні межі фіскального примусу: аналітична матриця

Рівень примусу	Правова характерис-тика	Поведінко-вий ефект	Вплив на моральний клімат	Ризики / Обмеження	Інституційні наслідки	Аналітична ефективність	Практична реалізація в Україні
Мінімальний (інформування, переконання)	Відповідає принципу пропорційності	Формує добровільне дотримання	Позитивний, підвищує довіру	Недостатній для системних порушників	Зміцнення легітимності	Висока в довго-строковій перспективі	Застосовується фрагментарно
Помірний (аудит, штрафи)	Законний під час дотримання процедур	Детерентний для помірних ризиків	Нейтральний у разі справедливого застосування	Витрати комплаєнсу, навантаження на бізнес	Підтримка рівноваги системи	Висока за ризик-орієнтова-ного таргетування	Ключова поточна модель
Інтенсивний (кримінальне переслідування)	Вимагає судового контролю	Стримуваль-ний для навмисних шахраїв	Позитивний під час цільового застосування	Ризик зловживань, стигматизація	Захист суспільного інтересу	Висока під час точного застосування	Застосовується нерівномірно
Надмірний (фіскальний тероризм)	Порушує права, некоституцій-ний	Знижує добровільне дотримання	Деструктивний, підриває систему	Відтік капіталу, ухилення, неформалізація	Системна дисфункція	Негативна в усіх горизонтах	Спостерігався у 2010-ті рр.

Джерело: створено авторами.

13.5. Майбутнє податкового контролю в умовах цифрової економіки

Цифрова трансформація податкового адміністрування є, мабуть, найбільш масштабним і радикальним зсувом у природі податкового контролю за останні десятиліття. ОЕСР у концепції «Tax Administration 3.0» формулює бачення майбутнього, в якому оподаткування перетворюється на «безшовний» і майже непомітний для платника процес, вбудований у повсякденні бізнес-операції та цифрові екосистеми. Ця концепція містить шість «будівельних блоків»: ідентифікація платника, точки взаємодії, управління даними, правила та застосунки, аналітичний потенціал і рамки управління.

Провідні країни, як-от Велика Британія, Нова Зеландія, Сінгапур, Португалія, вже досягли значного прогресу в реалізації цієї концепції. ОЕСР у «Tax Administration 2023» наводить понад 100 практичних прикладів реалізації цифрових трансформацій, водночас констатуючи, що жодна країна ще не реалізувала всі рекомендації «Tax Administration 3.0» повним обсягом. ДПС України за підтримки партнерів, а саме Світового банку, МВФ та Швейцарської програми EGAP, розпочинає перший практичний етап цифрової трансформації з фокусом на CRM (compliance risk management), аналітиці та ризик-орієнтованому підході.

Цифрова трансформація принципово змінює структуру відносин між органом і платником – від реактивного контролю, що відбувається після подання декларації, до превентивного аналізу в реальному часі. Це підвищує здатність ідентифікувати ризики ухилення значно раніше і з більшою точністю, знижуючи водночас потребу в масових несистематичних перевірках. Однак ця трансформація несе із собою не лише технічні, а й глибокі інституційні, поведінкові та етичні виклики, аналіз яких є ключовим завданням цього розділу.

Застосування штучного інтелекту та предиктивної аналітики в податковому адмініструванні відкриває можливості, що раніше були принципово недосяжними. Системи машинного навчання

здатні аналізувати масиви даних у реальному часі, виявляючи патерни, що свідчать про потенційне ухилення, набагато ефективніше за традиційні методи аудиту. ОЕСР у доповіді «Governing with Artificial Intelligence» (2025) підкреслює, що ШІ-системи вже активно використовують у багатьох юрисдикціях для ідентифікації ризиків, таргетування перевірок, автоматизованого моніторингу операцій і покращення сервісу для платників.

Для платника ці системи стають практично невидимою, але всеохопною формою постійного моніторингу. Саме тут концепція Фуко про «governmentality» набуває нового виміру «алгоритмічного управління», сутність якого полягає в тому, що держава здійснює регуляторний вплив не через прямі заходи, а через архітектуру даних і алгоритмів, що непомітно формують рамки допустимої поведінки. Дані ДПС України свідчать про поступове розгортання аналітичних інструментів від моніторингу реєстраторів розрахункових операцій до впровадження CRM-системи, що є прикладами ранніх форм алгоритмічного управління фіскальною поведінкою.

Автоматизоване дотримання – це стан, під час якого платник не може здійснити транзакцію без автоматичного фіскального відображення, тобто він є крайньою формою «безшовного» оподаткування. Воно практично усуває технічну можливість ухилення, але водночас породжує глибокі питання щодо конституційних прав, гідності платника та його автономії як суб’єкта цивільного суспільства. Межа між ефективним фіскальним управлінням і системою тотального фінансового нагляду стає дедалі тоншою та вимагає свідомого нормативного визначення через демократичні процедури.

Ризики ШІ-адміністрування у фіскальній сфері є предметом зростання міжнародної уваги. KPMG у дослідженні «Responsible AI in Tax Administration» (2024) виокремлює три типи ризиків:

ризики впливу – прямі наслідки алгоритмічних рішень для прав платника;

внутрішні ризики ШІ – похибки, упередженості й обмеження алгоритмів;

процесні ризики – нові вразливості, що виникають унаслідок інтеграції ШІ в адміністративні процеси.

Кожна із цих категорій вимагає окремих управлінських відповідей.

Проблема алгоритмічної упередженості є особливо гострою у фіскальному контексті. Якщо навчальні дані для ШІ-системи відображають дискримінаційні патерни минулого (наприклад, галузева або регіональна нерівномірність аудиторського тиску), алгоритм автоматично відтворює та потенційно посилює ці патерни. Прецедентний вирок Гаазького суду щодо системи SyRI в Нідерландах, що анулював алгоритмічне профілювання ризиків соціальних виплат як таке, що порушує права людини, є важливим орієнтиром для регулювання ШІ у фіскальному адмініструванні. Дослідники Нізі, Дейлі та Дечесне (2025) у статті «Ethics in AI Use for Tax Administration» формулюють рекомендації щодо людиноцентричності, справедливості та прозорості як базових принципів відповідального ШІ у фіскальній сфері.

Епістемічні обмеження предиктивних систем є не менш важливим аналітичним питанням. Системи машинного навчання оперують кореляційними патернами, а не причинно-наслідковими зв’язками, адже висока кореляція між певними фінансовими індикаторами та ухиленням не означає, що всі платники з такими індикаторами є порушниками.

Проблема «хибних спрацьовувань» – це ненавмисне таргетування сумлінних платників та є реальним операційним ризиком, що може генерувати значні витрати для бізнесу й підривати довіру до системи.

Крім того, проблема «чорної скриньки» в складних ШІ-моделях ускладнює або унеможливлює пояснення логіки рішення платнику, що є прямим порушенням принципу процедурної справедливості.

Таблиця 13.4 – Ризики та управлінські обмеження ШІ-адміністрування в оподаткуванні

Категорія ризику	Зміст ризику	Ймовірні прояви	Ризики / Обмеження	Інституційні наслідки	Аналітична ефективність	Практична реалізація в Україні
Алгоритмічна упередженість	Відтворення дискримінаційних патернів навчальних даних	Систематичне надмірне таргетування певних секторів, регіонів	Ризик правових позовів, підрив репутації	Легітимаційна криза; дискримінація	Висока номінально, деструктивна системно	Потребує аудиту навчальних даних
Проблема інтерпретованості	Неможливість пояснення логіки рішення	Платник не може ефективно оскаржити рішення	Порушення права на справедливий суд	Ерозія процедурних прав	Обмежена через непрозорість	Відсутні стандарти XAI (explainable AI)
Хибні позитивні рішення	Ненавмисне таргетування сумлінних суб'єктів	Підвищені витрати дотримання, зниження довіри	Вторинна шкода від надмірного контролю	Деструкція добровільної бази дотримання	Суперечлива – підвищення ризиків	Ризик з масового запровадження CRM
Концентрація цифрової влади	Монопольний контроль ДПСУ над даними	Можливість зловживань, «рейдерство» через дані	Інституційна монополізація, корупційний потенціал	Системна вразливість демократії	Негативна	Вимагає суворого незалежного нагляду
Деперсоналізація (dehumanization)	Замінення людської взаємодії алгоритмічною	Відчуженість платника, втрата права на «голос»	Порушення гідності, зниження легітимності	Ерозія соціального контракту	Негативна в середній перспективі	Потребує гарантій «людського нагляду»
Цифровий нагляд	Трансформація адміністрування на систему тотального моніторингу	Збирання непропорційно великого обсягу даних	Ризик масового нагляду, порушення GDPR	Руйнування приватності	Технічно висока, нормативно неприйнятна	Відсутня правова рамка для ШІ у ДПСУ

Джерело: створено авторами.

Наведена матриця ризиків ілюструє, що ШІ-адміністрування не є нейтральним технічним удосконаленням, а несе системні нормативні, поведінкові та інституційні наслідки. Оптимальна стратегія передбачає не відмову від ШІ, а його розгортання з чіткими управлінськими запобіжниками, що відповідають принципам відповідального ШІ-урядування. Для України критично важливо сформувати правову та інституційну основу для ШІ-адміністрування паралельно з технічним впровадженням, а не постфактум, коли системи вже запровадженні та їхні деформації стали структурними. ОЕСР у «Governing with Artificial Intelligence» наголошує, що платники мають зберігати право довіряти державному використанню ШІ-систем і вважати, що система залишається справедливою та готовою до дотримання. Прецеденти Нідерландів («SyRI», «Toeslagenaffaire») та аналогічний досвід «Robodebt» в Австралії демонструють, що ціна інституційної довіри, підірваної алгоритмічними зловживаннями, є надзвичайно високою та відновлюється роками. Принципи «людського нагляду», пояснюваного ШІ, справедливості алгоритмів і захисту даних мають стати нормативними стандартами для цифрової трансформації ДПС України.

Концепція людиноцентричного управління в податковому адмініструванні є синтезом декількох теоретичних традицій – від поведінкової економіки до теорії публічного управління та прав людини. ОЕСР у «Tax Administration 2025» підкреслює, що основою підтримки дотримання є надання якісних, ефективних і зручних сервісів для платників, що підвищує рівень участі, довіри та впевненості в системі. Цей підхід прямо контрастує з примусовою логікою, де дотримання забезпечується переважно через загрозу покарання.

Людиноцентрична модель передбачає кілька ключових принципів. По-перше, гідність платника як суб’єкта права, а не об’єкта адміністрування. Кожна взаємодія має будуватися на взаємній повазі та визнанні платника компетентним і сумлінним суб’єктом, допоки не доведено протилежне. По-друге, орієнтованість на справедливість – рішення ухвалюються, відповідно до принципів нейтральності, доступності та передбачуваності, з мінімальними дискреційними відхиленнями. По-третє, сервісна орієнтація – мета органу

полягає не лише у виявленні порушень, а в сприянні дотриманню через надання якісної інформації, зручних інтерфейсів та оперативного реагування на запити.

Особливого значення людиноцентрична модель набуває в контексті цифрового адміністрування. Там, де алгоритми замінюють людські рішення, ризик деперсоналізації та деградації гідності платника є найбільш гострим. Принцип «людського нагляду» в ШІ-системах є не лише технічним, а й нормативним стандартом. Платник повинен мати право звернутися до живого компетентного посадовця, а не лише до алгоритму. Для України впровадження людиноцентричних стандартів у поточний момент трансформації ДПС України є стратегічним пріоритетом, що відповідає задекларованим цілям Національної стратегії доходів до 2030 щодо підвищення довіри та сервісної орієнтації.

Людиноцентрична трансформація ДПС України вимагає також змін в організаційній культурі й системах мотивації персоналу. Якщо посадові особи оцінюються виключно за показниками зібраних недоїмок або кількості виявлених порушень, а не за задоволеністю платників та ефективністю превентивного дотримання, – організаційна логіка ДПС України залишатиметься каральною навіть під час декларування сервісних цінностей. Реальна трансформація вимагає перегляду систем KPI, програм навчання та стандартів поведінки персоналу відповідно до людиноцентричних принципів.

Питання демократичної легітимності цифрового податкового контролю є однією з найбільш глибоких аналітичних проблем сучасного фіскального управління. Коли ключові рішення у сфері фіскального ризику делегуються алгоритмам – хто несе відповідальність за їхні помилки? Якою мірою платники, їхні представники в парламенті та незалежні судові органи здатні ефективно здійснювати нагляд за алгоритмічними системами, принцип дії яких є непрозорим для неспеціалістів? Ці запитання формують нову дискурсивну сферу «демократичного управління алгоритмами», яка ще не знайшла усталеної нормативної відповіді.

Концепція підзвітності в цифровому податковому адмініструванні потребує розширення в кількох напрямах.

По-перше, технічна підзвітність. Системи мають бути задокументовані, аудитовані та відкриті для перегляду компетентними органами.

По-друге, процедурна підзвітність. Платники мають право отримати пояснення логіки рішень, що їх стосуються, і ефективно їх оскаржити.

По-третє, демократична підзвітність. Парламент і незалежні наглядові органи мають достатньо повноважень та компетентності для реального контролю за застосуванням ШІ в державному управлінні.

Відсутність будь-якого із цих рівнів підзвітності є дефіцитом демократичного врядування.

Ризик «концентрації цифрової влади» є особливо актуальним у контексті фіскальних систем. Держава, що акумулює необмежені обсяги даних про економічну поведінку всіх платників, отримує безпрецедентний потенціал не лише для фіскального контролю, а й для більш широкого соціального управління та потенційного зловживання – аж до селективного переслідування небажаних суб'єктів через фіскальні механізми. Цей ризик не є теоретичним, адже приклади використання фіскальних даних для позафіскального переслідування задокументовані в низці юрисдикцій. Демократичні обмеження на збір і використання фіскальних даних у частині нормативної бази, незалежного нагляду та правових гарантій є вагомими інституційними запобіжниками, що відрізняють правову державу від системи цифрового авторитаризму.

Цифрова трансформація, відповідно до концепції «Tax Administration 3.0», відкриває безпрецедентні можливості для підвищення ефективності та зниження витрат дотримання, але одночасно породжує системні ризики для прав платників і демократичної легітимності контролю.

Застосування ШІ у фіскальному адмініструванні несе специфічні ризики алгоритмічної упередженості, хибних спрацьовувань і проблеми «чорної скриньки», що потребують окремих нормативних та управлінських відповідей, які мають бути сформовані до масштабного розгортання систем.

Принципи пояснюваного ШІ, людського нагляду й аудиту алгоритмів повинні стати нормативними стандартами для цифрової трансформації ДПС України та мають бути закладені в правову основу реформи паралельно з технічним впровадженням.

Людиноцентрична модель адміністрування є стратегічним орієнтиром, що потребує змін не лише в технічних інструментах, а й в організаційній культурі, системах KPI та стандартах поведінки персоналу ДПС України.

Питання демократичної легітимності алгоритмічного контролю є, нарешті, не лише технічним, а й цивілізаційним. Він стосується визначення меж влади держави над приватним суб'єктом в умовах цифрового суспільства та зобов'язань демократичної системи захищати права й гідність платника у взаємодії з алгоритмічними системами.

На сьогодні в контексті концептуального та філософського синтезу податковий контроль визначається як інститут цивілізаційного значення, зокрема економічного, соціального, правового та управлінського. Еволюція від примусової каральної логіки до людиноцентричного, довіро-орієнтованого управління є не лише бажаним нормативним орієнтиром, а й практичним управлінським висновком, що ґрунтується на конвергувальних свідченнях поведінкової економіки, фіскальної соціології та інституційної теорії.

Ключовим теоретичним висновком є нелінійний, опосередкований характер зв'язку між контролем і дотриманням. Водночас ефективний контроль – це не максимальний контроль, а контроль, що є пропорційним, справедливим, передбачуваним і легітимним у сприйнятті платника. Концепція «гальмівного схилу» Кірхлера, Гельцля та Валь разом з теорією Тайлера про процедурну справедливість і фіскальною соціологією Шумпетера утворюють потужний теоретичний каркас для розуміння цих залежностей.

Для України з її постперехідним дефіцитом довіри, структурними деформаціями інституційної культури та унікальним досвідом воєнного фіскального тиску виклики трансформації є особливо гострими. Національна стратегія доходів до 2030 задекларувала правильні стратегічні цілі, а саме перехід до ризик-орієнтованого, сервісного, цифрового адміністрування на основі зміцнення

довіри та підвищення прозорості. Однак зміст реформи визначатиметься не деклараціями, а практичною послідовністю заходів: послідовним обмеженням дискреційного примусу, реальним захистом прав платника, прозорим аудитом ШІ-систем і побудовою організаційної культури ДПС України, орієнтованої не на покарання, а на партнерство.

Роль податкового контролю як компонента цивілізаційного розвитку проявляється в тому, що зрілість фіскальних інституцій є дзеркалом зрілості держави та суспільства загалом. Системи, що будуються на довірі, справедливості та взаємній відповідальності, не лише ефективніші у фіскальному сенсі – вони продукують ширше соціальне благо, зміцнення соціальної згуртованості, громадянської відповідальності та демократичної легітимності держави. Саме в цьому полягає цивілізаційний вимір податкового контролю, що виходить далеко за межі технічної фіскальної проблематики.

Тестові завдання

1. Згідно з джерелом каузальна природа податкового контролю означає:

а) сукупність виключно адміністративних процедур і правових норм;

б) систему залежностей, де кожна регуляторна дія держави породжує ланцюг реакцій платника;

в) механізм випадкового вибору платників для проведення перевірок;

г) автоматичне нарахування штрафів без участі посадових осіб.

2. Які дві ключові змінні визначають рівень дотримання законодавства в концепції «гальмівного схилу» (slippery slope framework) Е. Кірхлера:

а) дохід платника й рівень інфляції;

б) кількість податкових інспекторів та обсяг санкцій;

в) влада (power) податкових органів і довіра (trust) до них;

г) цифровізація послуг і частота проведення аудитів.

3. Внутрішня, ненав'язана ззовні мотивація платника податків сплачувати їх чесно та своєчасно має назву:

а) податковий примус;

б) податкова мораль (tax morale);

в) податкова дисципліна;

г) фіскальна солідарність.

4. Згідно з теорією процедурної справедливості Т. Тайлера люди дотримуються правил переважно тому, що:

а) вважають санкції неминучими;

б) прагнуть отримати податкові пільги;

в) сприймають правила як легітимні, а ставлення до себе – як справедливе;

г) не мають технічної можливості приховати доходи.

5. Який інструмент є ключовим елементом моделі «чуйного регулювання» (responsive regulation) Айреса та Брейтвейта:

а) таблиця ризиків;

б) піраміда виконання (enforcement pyramid);

в) календар податкових перевірок;

г) реєстр сумлінних платників.

6. Хто з видатних економістів назвав бюджет «скелетом держави, звільненим від усієї соціально-ідеологічної надбудови»:

а) Адам Сміт;

б) Йозеф Шумпетер;

в) Мішель Фуко;

г) Томас Гоббс.

7. У межах теорії суспільного договору сильний примусовий контроль як ціну за гарантування безпеки державою виправдовує модель філософа:

а) Джона Локка;

б) Жан-Жака Руссо;

в) Томаса Гоббса;

г) Іммануїла Канта.

8. Концепція ОЕСР «Tax Administration 3.0» передбачає трансформацію податкового контролю в:

а) постійний виїзний аудит;

б) «безшовне» (seamless) оподаткування, вбудоване в бізнес-процеси;

в) повну відміну податкових декларацій для фізичних осіб;

г) систему добровільних внесків замість обов'язкових податків.

9. Який ризик ШІ-адміністрування виникає, коли алгоритм відтворює дискримінаційні патерни минулого, що містилися в навчальних даних:

а) проблема «чорної скриньки»;

б) алгоритмічна упередженість (algorithmic bias);

в) деперсоналізація контролю;

г) ерозія соціального контракту.

10. Який вплив на моральний клімат, згідно з матрицею фіскального примусу, має «надмірний примус» (фіскальний тероризм):

а) позитивний, бо підвищує рівень страху перед законом;

б) нейтральний, якщо він застосовується до всіх однаково;

в) деструктивний, оскільки підриває систему та знижує добровільне дотримання;

г) стимулювальний для розвитку інвестиційної привабливості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Нормативні документи українською мовою

1. Конституція України від 28.06.1996. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр

2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17

3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо впровадження міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки : Закон України від 20.03.2023 № 2970-IX. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20

4. 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 № 466-IX. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20

5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок : Закон України від 09.11.2023 № 3453-IX. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3453-20

6. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15

7. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text

8. Настанови ОЕСР – Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. 2010. 439 с.

9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

10. Податковий кодекс України. Розділ II. Глава 8. Перевірки. URL : https://uristy.ua/laws/podatkovij-kodeks-ukraini/rozdil-ii-glava-8

11. Податковий кодекс України. Стаття 76. Види перевірок. URL : https://protocol.ua/ua/podatkoviy_kodeks_ukraini_stattya_75/

12. Податковий кодекс України. Стаття 96. Документальні перевірки: строки та порядок / ДПС. Центральне МРУ ВПП : офіційний вебпортал. URL : https://cvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/753664.html

13. Про Бюро економічної безпеки України : Закон України від 28.01.2021 № 1150-IX. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20

14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL : https://protocol.ua/ua/pro_buhgalterskiy_oblik_ta_finansovu_zvitnist_v_ukraini/

15. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України від 23.02.2006 № 3477-IV. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15

16. Про державну службу : Закон України від 10.12.2015 № 889-VIII (зі змінами). URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19

17. Про електронні довірчі послуги : Закон України від 05.10.2017 № 2155-VIII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19

18. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 № 851-IV. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15

19. Про запобігання корупції : Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII (зі змінами). URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18

20. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 06.07.1995 № 265/95-ВР (зі змінами). URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр

21. Про основні засади забезпечення кібербезпеки України : Закон України від 05.10.2017 № 2163-VIII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2163-19

22. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12

23. Угода між Урядом України і Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил і застосування положень Закону США «Про податковий контроль іноземних рахунків» (FATCA) від 07.02.2017. URL : https://home.treasury.gov/system/files/131/FATCA-Agreement-Ukraine-2-07-2017.pdf

24. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п

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 (зі змінами, внесеними постановою від 26.08.2025 № 1048). URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-п

26. Про реалізацію експериментального проєкту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі : постанова Кабінету Міністрів України від 25.07.2024 № 854. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-2024-%D0%BF#Text

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text

28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : наказ Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року № 137. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. № 353. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text

30. Національна стратегія доходів на 2024–2030 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/National Revenue Strategy.pdf

31. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text

32. Порядок оформлення результатів документальних перевірок : наказ Міністерства фінансів України від 14.03.2013 № 395. URL : https://tax.gov.ua/data/normativ/000/003/74298/Poryadok.doc

33. Методика проведення перевірки загальних положень податкового та іншого законодавства України : наказ Державної податкової служби України від 09.06.2023 № 444. URL : https://document.vobu.ua/doc/20105

34. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації з окремих питань застосування правил трансфертного ціноутворення : наказ Міністерства фінансів України від 08.02.2021 № 67. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0067201-21#Text

35. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами : наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727. URL : https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/78935.html

36. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів Державної податкової служби України при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків : наказ Державної податкової служби України від 04.09.2020 № 470 (зі змінами). URL : https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/print-78561.html

37. Про затвердження Методики проведення перевірки загальних положень податкового та іншого законодавства України : наказ Державної податкової служби України від 09.06.2023 № 444. URL : https://tax.gov.ua/diyalnist-/podatkoviy-audit/nakazi/78250.html

38. Порядок надання документів великим платником податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки : наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2011 № 1393. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0044-12

39. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1349-15

40. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 (зі змінами). URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text

41. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). URL : https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua(1).pdf

42. Про адміністративну процедуру : Закон України від 17.02.2022 № 2073-IX. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text

Нормативні та офіційні документи іноземною мовою

43. An Integrated Approach to Compliance Risk Management by Tax Administrations. Johannesburg : African Tax Administration Forum, 2023. URL : https://ataftax.org/wp-content/uploads/2023/01/ATAF_INTEGRATED_APPROACH_TO_COMPLIANCE_RISK_MANAGEMENT_BY_TAX_ADMINISTRATIONS_ENG.pdf

44. Compliance Risk Management in the Digital Era: A Guide for Tax Administrations. Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2023. URL : https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2024-01/2023_CRM_Guide.pdf

45. Public Internal Financial Control (PIFC): A Concept Paper. Brussels : European Commission, 2007. URL : https://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/protect_eu_fin_int/pifc_concept_paper_en.pdf

46. VAT gap in the EU – Report 2024: Executive Summary. Brussels : Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2024. URL : https://euagenda.eu/publications/download/612752

47. Technical Assistance Report – Strengthening Tax Compliance Management in Moldova. Washington, D.C. : IMF, 2026. URL : https://www.imf.org/-/media/files/publications/tar/2026/english/tarea2026017-source-pdf.pdf

48. Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT). URL : https://www.tadat.org/en/assessments/completed-assessments.html

49. The Impact of Automatic Exchange of Information on Cross-Border Tax Evasion / IMF Working Paper. 2019. WP/19/286. URL : https://www.imf.org/-/media/files/publications/wp/2019/wpiea2019286-print-pdf.pdf

50. Report on the Observance of Standards and Codes – Fiscal Transparency Module. Washington : IMF, 2016. URL : https://www.imf.org/en/publications/cr/issues/2016/12/30/ukraine-report-on-the-observance-of-standards-and-codes-fiscal-transparency-44466

51. Staff Country Reports. Washington, D.C. : IMF, 2024. URL : https://www.imf.org/-/media/files/publications/cr/2024/english/1ukrea2024003-print-pdf.pdf

52. Domestic Resource Mobilization: A New Joint Initiative. Washington, DC : IMF, 2024. URL : https://www.imf.org/-/media/files/research/imf-and-g20/2024/domestic-resource-mobilization.pdf

53. Extended Arrangement under the Extended Fund Facility – Staff Report. IMF Country Report. Washington, DC : IMF, 2024. URL : https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2024/

54. Further Guidance on Internal Control Standards for the Public Sector (INTOSAI GOV 9130). Vienna : INTOSAI, 2007. URL : https://www.psc-intosai.org/wp-content/uploads/2022/06/intosai_gov_9130_e.pdf

55. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector (INTOSAI GOV 9100). Vienna : INTOSAI, 2004. URL : https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf

56. International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). Vienna : INTOSAI General Secretariat, 2019. URL : https://www.issai.org

57. ISSAI 100: Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. Vienna : INTOSAI, 2019. URL : https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/

58. Ministério das Finanças; European Commission. Analysis of Good Practices for Implementing the Standard Audit File for Tax (SAF-T). Brussels : EU Publications, 2022. URL : https://reforms-investments.ec.europa.eu/document/download/b98a358e-809c-4bd5-b6b8-f35960e9a994_en

59. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Ten Years On. Paris : OECD Publishing, 2019. URL : https://web-archive.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-10-years-report.pdf

60. Co-operative Compliance: A Framework. Paris : OECD Publishing, 2013. URL : https://www.oecd.org/en/publications/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en.html

61. Co-operative Compliance: A Framework. Paris : OECD Publishing, 2013. DOI 10.1787/9789264200852-en

62. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Guidance Note. Paris : OECD, 2004. URL : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/compliance-risk-management-managing-and-improving-tax-compliance

63. Tax administration. Paris : OECD Forum on Tax Administration. URL : https://www.oecd.org/tax/administration/33818655.pdf

64. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Paris : OECD Publishing, 2004. URL : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/compliance-risk-management-managing-and-improving.pdf

65. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Ukraine, Second Round, Phase 1 Peer Review Report. Paris : OECD Publishing, 2021. URL : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2021/06/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-ukraine-2021.pdf

66. Governing with Artificial Intelligence: The State of Play and Way Forward in Core Government Functions. Paris : OECD Publishing, 2025. URL : https://www.oecd.org/en/publications/governing-with-artificial-intelligence_795de142-en.html

67. Managing and Improving Tax Compliance. Paris : OECD Publishing, 2004. URL : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/compliance-risk-management-managing-and-improving-tax-compliance.pdf

68. MLI Position of Ukraine. Paris : OECD, 2019. URL : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-position-ukraine.pdf

69. OECD Economic Surveys: Ukraine 2025. Paris : OECD Publishing, 2025. URL : https://www.oecd.org/en/publications/oecd-economic-surveys-ukraine-2025_940cee85-en.html

70. Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2024 Update. Paris : OECD Publishing, 2024. URL : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/11/peer-review-of-the-automatic-exchange-of-financial-account-information-2024-update.pdf

71. Tax Administration 2025. Paris : OECD Publishing, 2025. URL : https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2025_cc015ce8-en.html

72. Tax Administration 2025: Disputes. URL : https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2025_cc015ce8-en/full-report/disputes_4ff45caf.html

73. Tax Administration 3.0: From Vision to Strategy. Paris : OECD Publishing, 2025. URL : https://doi.org/10.1787/8d432c50-en

74. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration. Paris : OECD Publishing, 2020. URL : https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration_ca274cc5-en.html

75. Tax Administration Digitalisation and Digital Transformation Initiatives. Paris : OECD Publishing, 2025. DOI 10.1787/c076d776-en

76. Tax Morale II. Paris : OECD Publishing, 2022. DOI 10.1787/7587f25c-en

77. Tax transparency and international co-operation. 2025. URL : https://www.oecd.org/en/topics/tax-transparency-and-international-co-operation.html

78. The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit. Paris : OECD Publishing, 2017. URL : https://www.oecd.org/en/publications/the-changing-tax-compliance-environment-and-the-role-of-audit_9789264282186-en.html

79. Tax Administration 2025: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies / OECD. Paris : OECD Publishing, 2025. DOI : https://doi.org/10.1787/cc015ce8-en

80. The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Paris : OECD Publishing, 2011. URL : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2011/06/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.pdf

81. Transfer Pricing Country Profile – Ukraine. Paris : OECD, 2023. URL : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-ukraine.pdf

82. Harmful Tax Practices – 2024 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings. Paris : OECD Publishing, 2024. URL : https://www.oecd.org/en/publications/harmful-tax-practices-2024-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings

83. Using bank deposit data to assess the impact of exchange of information. Paris : OECD, 2019. URL : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/06/using-bank-deposit-data-to-assess-the-impact-of-exchange-of-information.pdf

84. What Drives Tax Morale? Paris : OECD Development Centre, 2012. URL : https://www.oecd.org/en/publications/what-drives-tax-morale_5k8zk8m61kzq-en.html

85. BEPS Action 13: Country-by-Country Reporting. Paris : OECD Publishing, 2015. URL : https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/

86. BEPS Actions 8–10: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation. Paris : OECD Publishing, 2015. URL : https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action8-10/

87. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris : OECD Publishing, 2022. ISBN 978-92-64-92191-7 URL : https://www.oecd.org/en/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022

88. Global Internal Audit Standards (GIAS). International Professional Practices Framework (IPPF 2024). Lake Mary : IIA, 2024. URL : https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/

89. Global internal audit standards, requirements, and guidance documents. URL : https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/

90. International Professional Practices Framework (IPPF). Lake Mary : IIA, 2017. URL : https://www.theiia.org/en/standards/international-professional-practices-framework/

91. Cross-Border Exchange of Information and Tax Revenue Mobilization in Africa / World Bank Policy Research Working Paper. 2023. URL : http://openknowledge.worldbank.org/bitstreams/1996891f-e253-4cbf-90dc-5d4097439945/download

92. The Promise and Limitations of Information Technology for Tax Mobilization / World Bank Policy Research Working Paper. 2021. URL : https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/10986/36601/1/The-Promise-and-Limitations-of-Information-Technology-for-Tax-Mobilization.pdf

93. Ukraine Rapid Damage and Needs Assessment: February 2022 – February 2023. Washington, DC : World Bank Group, 2023. URL : https://www.worldbank.org/en/country/ukraine

94. 2024 Tax Compliance Cost Survey – Report on Results of a Survey. Washington, D.C. : World Bank, 2025. DOI 10.1596/42673

95. 2024 Tax Compliance Cost Survey. Washington : World Bank, 2024. URL : https://documents1.worldbank.org/curated/en/099122924201549223/pdf/P180172-69d00763-a346-4d8b-85ac-7f4839899d9c.pdf

96. Worldwide Governance Indicators. Washington, D.C. : World Bank, 2025. URL : https://www.worldbank.org/en/publication/worldwide-governance-indicators

Українські джерела

97. Електронний аудит та SAF-T UA: нові можливості для платників. 2025. URL : https://7eminar.ua/news/3753-elektronnii-audit-ta-saf-t-ua-novi-mozlivosti-dlya-platnikiv

98. Polishchuk I. R., Vyhivska I. M. Accounting and analytical support for managing the reliability of financial reporting. *Проблеми і перспективи бухгалтерського обліку.* 2022. Вип. 1 (51). URL : https://pbo.ztu.edu.ua/article/view/258606/255378

99. Первинні документи для податкового обліку. 2023. URL : https://aktiv.ua/ua/materials/articles/pervynni-dokumenty-dlia-podatkovoho-obliku

100. Оскарження податкового повідомлення-рішення: загальні положення. URL : http://alltax.ua/pres-tsentr/publikatsii/49-oskarzhennya-podatkovogo-povidomlennya-rishennya-zagal-ni-polozhennya

101. Barikova A. Transfer pricing: A European perspective for Ukrainian legislation and practice. *Scientific Journal of the National Academy of Internal Affairs.* 2024. Вип. 29 (1). URL : https://lawscience.com.ua/web/uploads/pdf/Scientific_Journal_of_NAIA_29_1_2024-66-74.pdf

102. Boyarchuk D., Leshchenko N., Savarets A. Presumption of guilt in tax and customs administration in Ukraine. Working Paper, 2024. URL : https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2025/03/Presumption-of-guilt-in-tax-and-customs-administration-ENG.pdf

103. Процедурні порушення при податковій перевірці = скасування ППР? 2026. URL : https://buhgalter911.com/uk/news/news-1037958.html

104. Реальність вчинення господарської операції у податкових спорах: позиція Верховного Суду, 2026. URL : https://buhgalter911.com/uk/blogs/post-1076759.html

105. Схеми ухилення від оподаткування в Україні. Київ : CASE Україна, 2024. URL : https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2024/11/Shemi-2024-final.pdf

106. Managing and Improving Tax Compliance / OECD : вебсайт. 2012. URL : https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2012/06/compliance-risk-management_b5c9ee56/4efbff23-en.pdf

107. SAF-T UA: комплексна підтримка та експертиза. 2025. URL : https://croweerfolg.com.ua/service/saf-t

108. SAF-T UA: питання та роз’яснення щодо застосування. 2025. URL : https://croweerfolg.com.ua/saft-ua/pytannya-ta-rozyasnennya-shhodo-zastosuvannya-saf-t-ua

109. Danilov O. Transfer pricing in the conditions of Ukraine’s integration into the European Union and the development of tax legislation. *Social Development: Economic and Legal Issues,* 2026, Vol. 13. URL : https://doi.org/10.70651/3083-6018/2026.1.04

110. Dmytryk O., Kotenko A., Tokarieva K. Application of Administrative Procedures in Tax Law as a Means of Unloading the Judicial System. *Theory and Practice of Jurisprudence,* 2025. Vol. 1 (25). P. 120–140. URL : https://doi.org/10.21564/2225-6555.2024.1(25).306674

111. ДПС надала дані щодо оскарження її рішень у 2024 році. URL : https://news.dtkt.ua/law/inspections/96506-dps-nadala-dani-shhodo-oskarzennia-yiyi-risen-u-2024-roci

112. Розблокування податкових накладних через суд. 2026. URL : https://dvs.com.ua/rozblokuvannia-podatkovykh-nakladnykh-cherez-sud/

113. Ivanytska O. International cooperation in the field of combating tax avoidance and implementation of the Common Reporting Standard. *Фінанси України*. 2022. URL : https://finukr.org.ua/?page_id=774&lang=en&aid=4916

114. Frolova N. Corporate income tax gap estimation in the context of development of fiscal space. *Економіка і прогнозування.* 2021. URL : http://eip.org.ua/?page_id=526&lang=en&aid=859

115. Велика Палата Верховного Суду про нереальність господарських операцій: правовий висновок. 2023. URL : https://golaw.ua/ua/insights/publication/velika-palata-verhovnogo-sudu-pro-nerealnist-gospodarskih-operaczij-pravovij-visnovok/

116. Modernizing Tax Compliance Risk Management: IMF's RDF Tool. URL : https://www.linkedin.com/pulse/modernizing-tax-compliance-risk-management-imfs-rdf-tool-hamilton-2howc

117. IMF Fiscal Affairs Department. Revenue Administration Gap Analysis Program (RA-GAP). Washington, D.C. : IMF, 2013. URL : https://www.pefa.org/sites/pefa/files/PEFA 2022 Stocktaking - B04.pdf

118. Готуємось до е-аудиту: все, що потрібно знати про впровадження SAF-T / IT Ukraine Association, 2026. URL : https://itukraine.org.ua/gotuyemosya-do-e-auditu-vse-shho-potribno-znati-pro-vprovadzhennya-saf-t

119. Процедурні порушення під час податкової перевірки: актуальна судова практика. 2022. URL : https://jurliga.ligazakon.net/news/208254

120. Kobylnik D. Legal support for transparency of cross-border transactions of taxpayers. *Economics. Finances. Law.* 2025. URL : http://efp.in.ua/en/journal-article/1596

121. Korol1 S., Nykyforuk O., Pelekh U., Barabash N., Romashko O. Transfer Pricing Documentation: Globalization and Regional Optimization. *Universal Journal of Accounting and Finance.* 2021. URL : http://www.hrpub.org/download/20211230/UJAF23-12225466.pdf

122. Kotenko A. The concept of controlled transactions in the context of transfer pricing. *Problems of Theory and Practice of Management.* 2021. URL : http://pti.org.ua/index.php/ndipzir/article/view/750

123. Lagodiienko N., Pozhydaieva M., Krylov D. Digitalization of tax administration in Ukraine: risks and opportunities. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development.* 2022. Vol. 44. No. 4. P. 443–450. URL : https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/14394/1/Lagodiienko-2023-1.pdf

124. ДПС у 2021–2024 роках програла в судах податкових рішень на 127,5 млрд грн. URL : https://mind.ua/news/20280680-dps-u-20212024-rokah-prograla-v-sudah-podatkovih-rishen-na-1275-mlrd-grn-audit

125. Muravskyi O. Methodological tools for making management decisions on transfer pricing. *Економіка розвитку систем*. 2023. Vol. 5 (2). P. 4–15. URL : https://doi.org/10.32782/2707-8019/2023-2-1

126. Muzychuk M., Fomina O. Functions, Assets and Risk Analysis in the Preparation of Transfer Pricing Documentation. *Universal Journal of Accounting and Finance.* 2021. URL : http://www.hrpub.org/download/20210930/UJAF5-12224472.pdf

127. Savka O. Comparative analysis of the definition and rules of controlled foreign corporations in the USA, UK, Poland and Ukraine. *Economics. Finance. Policy.* 2025. Vol. 2. URL : http://efp.in.ua/en/journal-article/1557

128. Shevchuk O. Legal regulation of controlled foreign companies in Ukraine from the perspective of their impact on the fight against aggressive tax planning. *Науковий вісник УжНУ. Серія: Право.* 2025. URL : http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/338893

129. Shevchuk A. Tax Risks in Ukraine's National Revenue Strategy. *World of Finance.* 2024. Vol. 2 (79). P. 28–40. URL : https://doi.org/10.35774/sf2024.02.028

130. Supreme Court of Ukraine (Касаційний адміністративний суд). Податкові та митні спори в умовах збройної агресії: практика Верховного Суду. Презентація, 2022. URL : https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/2022_04_28_prezent_Olender.pdf

131. Tax Administration: Essential Analytics for Compliance Risk Management / J. Aslett, G. González, S. Hamilton, M. Pecho. *IMF eLibrary.* 2024. Vol. 2024, Issue 001. 49 p. (Technical Notes and Manuals, no. 2024/001). URL : https://www.imf.org/-/media/files/publications/tnm/2024/english/tnmea2024001.pdf

132. Vinichenko O. Social and Economic Problems of Entrepreneurship within the Scopes of the National Revenue Strategy for 2024–2030. *Економічний вісник Державного вищого навчального закладу «Український державний хіміко-технологічний університет».* 2024. Vol. 1. URL : http://ek-visnik.dp.ua/wp-content/uploads/pdf/2024-1/Vinichenko_D.pdf

133. Правила контрольованих іноземних компаній. 2020. URL : https://www.vkp.ua/en/1210/pravila-kontrolovanikh-inozemnikh-kompaniyn

134. Ukraine: 2024 Tax Compliance Cost Survey. Washington, DC : World Bank, 2025. URL : https://documents.worldbank.org/pt/publication/documents-reports/documentdetail/099122924201549223

135. Який шанс виграти у податкової в суді? Статистика судових спорів з ДПС у 2024 році. URL : https://yankiv.com/yakyj-shans-vygraty-u-podatkovoyi-v-sudi-statystyka-sudovyh-sporiv-z-dps-u-2024-rotsi/

136. Процедурні порушення під час проведення податкових перевірок. URL : https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/procedurni-porushennya-pid-chas-provedennya-podatkovih-perevirok.html

137. Бец О., Баранов А. Аналіз фінансової звітності підприємств для цілей формування плану податкових перевірок. *Актуальні питання економічних наук.* 2025. URL : https://a-economics.com.ua/index.php/home/article/view/708

138. Маліков В. В., Новіченко Л. С., Стойка Н. С. Бухгалтерська звітність: вимоги та складові. *Економіка та суспільство.* 2023. Вип. 57. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/3207/3130/

139. Бухгалтерська та управлінська звітність в умовах глобалізації та цифровізації : монографія. Київ : Укрлогос, 2021. URL : https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/monographs/article/download/18447/16182

140. Ван де Темпел Й. Tax Audit in the Digital Age. CIAT, 2013. URL : https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2013/Ingles/2013_topic1_Tempel_Netherlands.pdf

141. Волчанська Л., Юшковський Д. Податковий аспект організації обліку та аудиту ПДВ. *Економіка та суспільство.* 2023. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/2832/2755/

142. Відсутність складу податкового правопорушення в акті перевірки контролюючого органу / Бухгалтер 911. 2026. URL : https://buhgalter911.com/uk/blogs/post-1079939.html

143. Голинський Ю. Цифрові інструменти та технології в системі податкового адміністрування України: аналіз, класифікація та проблеми впровадження. *Вісник ЛТЕУ. Економічні науки.* 2025. Вип. 84. URL : https://journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/view/2128

144. Цифрові рішення ДПС для бізнесу: кіберзагрози для платників / Головне управління ДПС у Волинській області. URL : https://vl.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-874341.html

145. Гриненко І., Гриненко Ю. Вплив ініціативи BEPS на проведення судових експертиз з питань трансфертного ціноутворення. *Криміналістика і судова експертиза.* 2020. Вип. 65. С. 575–584. DOI : https://doi.org/10.33994/kndise.2020.65.57

146. Грищук Г. В., Почкай К. М. Трансформація податкового контролю через впровадження ризик орієнтованих моделей управління. *Вісник Національного технічного університету «ХПІ» (економічні науки).* 2025. Вип. 6. С. 62–67. URL : https://es.khpi.edu.ua/article/view/347653

147. Грищук Г., Пономаренко А., Почкай К. Ризик-орієнтована модель податкового контролю як інструмент забезпечення бюджетних надходжень. *Економіка та суспільство.* 2025. Вип. 82. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/7153

148. Запровадження електронного аудиту: деталі від ДПС. URL : https://news.dtkt.ua/accounting/automation/95214-zaprovadzennia-elektronnogo-auditu-detali-vid-dps

149. Методика контролю платників податків: як ДПС перевірятиме до податкових перевірок. 2025. URL : https://news.dtkt.ua/law/inspections/84410-metodika-kontroliu-platnikiv-podatkiv-iak-dps-pereviriatime-do-podatkovix-perevirok

150. Digital transformation of the main processes of control and verification work (National Revenue Strategy until 2030). URL : https://www.tax.gov.ua/en/sts-activity/national-revenue-strategy/print-827528.html

151. E-audit in action: State Tax Service received 14 SAF-T UA files. URL : https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/1002858.html

152. EU4PFM продовжить підтримку змін у ДПС. URL : https://tr.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/952786.html

153. Financial agents, attention! Common problematic issues with FATCA reporting. URL : https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/710990.html

154. Формування плану податкових перевірок 2024 – роз'яснення ДПС. URL : https://biz.ligazakon.net/news/225110

155. International agreements of Ukraine on the avoidance of double taxation. URL : https://www.tax.gov.ua/en/sts-activity/international-cooperation/international-agreements/

156. Regarding introduction of the electronic audit («e-audit»). URL : https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/857465.html

157. Reportable accounts (CRS and FATCA) must be submitted by July 1. URL : https://www.tax.gov.ua/en/mass-media/news/908391.html

158. State Tax Service received positive assessment of the information security management system. URL : https://www.tax.gov.ua/en/mass-media/news/798654.html

159. State Tax Service successfully implemented the first international automatic exchange of information according to the CRS Standard. URL : https://www.tax.gov.ua/en/mass-media/news/829110.html

160. Ukrainian companies must independently submit CbC report for 2024. URL : https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/911336.html

161. Державна податкова служба України. Департамент управління ризиками. URL : https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura/aparat/departament-upravlinnya-rizikami

162. Державна податкова служба продовжує впровадження реформ, визначених Національною стратегією доходів. URL : https://tax.gov.ua/en/sts-activity/national-revenue-strategy/815961.html

163. ДПС впроваджує е-аудит та подання файлів у форматі SAF-T UA: 34 платники вже подали понад 80 файлів. URL : https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/883070.html

164. ДПС впровадила IT-рішення Big Data TP. URL : https://wvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/848006.html

165. ДПС запровадила Е-аудит. URL : https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/968240.html

166. ДПС отримала позитивну оцінку Глобального форуму ОЕСР щодо зрілості системи управління інформаційною безпекою. URL : https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/797371.html

167. ДПС спільно з EU4PFM продовжує цифрову трансформацію Служби. URL : https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/894026.html

168. ДПС, ДСФМ та БЕБ підписали тристоронній Меморандум про співробітництво. URL : https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/876254.html

169. ДПС та Світовий банк працюватимуть над модернізацією систем податкової. URL : https://ck.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/940551.html

170. Огляд правових позицій Верховного Суду в податкових спорах. URL : https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/oglyad-pravovih-pozitsiy/print-422945.html

171. Рубрика «SAF-T UA»: роз’яснення, питання-відповіді / Державна податкова служба України : офіційний вебсайт. URL : https://tax.gov.ua/baneryi/saf-t-ua/

172. Система моніторингу критеріїв оцінки ризиків (СМКОР) : відеоінструкція. URL : https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/863572.html

173. Співпраця з МВФ: ризик-орієнтований підхід. URL : https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/958790.html

174. Співпраця зі Світовим банком: перший етап цифрової трансформації. URL : https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/1004993.html

175. Статистика врегулювання податкових спорів станом на 01.10.2024. URL : https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/835743.html

176. Структура ДПС України. URL : https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura

177. Цифрова трансформація основних процесів контрольно-перевірочної роботи. URL : https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/827528.html

178. Шахраї здійснюють фейкову розсилку від імені ДПС. URL : https://plahtiivska-gromada.gov.ua/news/1747980025

179. Як і коли оскаржувати рішення податкової / ГУ ДПС у Тернопільській області. URL : https://tr.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/960057.html

180. Довідник кодів податкової інформації: критерії ризиковості платника податку / Головне управління ДПС у Черкаській області : офіційний вебпортал. URL : https://ck.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/878534.html

181. Первинні документи втрачено: повідомлення контролюючого органу та відновлення. URL : https://mrbrody.dosvit.org.ua/news/pervinni-dokumenti-vtracheno-povidomlennya-kontrolyuyuchogo-organu-ta-vidnovlennya-2023-11-03

182. В який термін та який перелік документів надає юридична особа при перевірці. URL : https://dp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/798073.html

183. Як оформлюються результати документальної планової (виїзної) перевірки. URL : https://zp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/680497.html

184. Court confirmed legality of imposing financial sanctions in the amount of over 8.6 million UAH. URL : https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/852128.html

185. Court confirmed legality of tax notification-decision on the assessment of penalties for violation of settlement terms. URL : https://www.tax.gov.ua/en/mass-media/news/815748.html

186. SAF-T UA: what data does the Tax Service have a right to receive from large taxpayers? URL : https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/927506.html

187. «Дроблення бізнесу»: ДПС виявила схеми ухилення від податків на понад 1 млрд гривень. URL : https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/978058.html

188. Податкові ризики: які опорні показники для аналізу податкової історії бізнесу / Харківська ГУ ДПС. URL : https://kh.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/896267.html

189. Жиглей І., Легенчук С. Імплементація концепції КІК та стандартів BEPS в Україні: історичний аналіз та обліково-податкові аспекти. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2026. Вип. 1 (12). С. 234–254. URL : https://aab-economics.kmf.uz.ua/aabe/article/view/407

190. Замасло О. Т., Зарівна А. В. Система електронного адміністрування податків в Україні в умовах глобальної цифровізації. *Бізнес Інформ.* 2024. Вип. 4. С. 244–252. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2024_4_31

191. Ткачик Ф., Корчак А. Інформаційно-аналітичне забезпечення податкового контролю в Україні в умовах цифровізації та євроінтеграції. *Економічний аналіз.* 2025. Т. 25 (2). С. 191–203. URL : https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/download/6367/6565657646

192. Finance Ministry: Ukraine is one step loser to introducing CRS Standard / Кабінет Міністрів України : офіційний вебпортал. 2021. URL : https://www.kmu.gov.ua/en/news/minfin-ukrayina-stala-na-krok-blizhche-do-zaprovadzhennya-crs-standartu

193. Організація та методика податкових перевірок. URL : https://dspace.kntu.kr.ua/bitstreams/d6fc0679-31d6-4702-9b03-34ec9a9e5065/download

194. Колісник А. С. Правове регулювання податкового контролю в Україні: сучасний стан та вектори розвитку. Цифрові трансформації України 2020: виклики та реалії : зб. наук. пр. НДІ ПЗІР НАПрН України № 1 за матеріалами круглого столу, 18 верес. 2020 р. С. 74–80. URL : https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2020/12/Tezy_18_09_2020_14.pdf

195. Костюк Т. В. Адміністративні процедури в діяльності податкових органів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук (д-ра філософії) : 12.00.07 / МВС України, Харк. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2021. 27 с. URL : https://dspace.univd.edu.ua/handle/123456789/14321

196. Краковська А. Є. Правове регулювання діяльності органів податкового контролю в сучасних умовах. *Академічні візії.* 2025. Вип. 40. URL : https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/1714

197. Краєвський В. М., Савченко А. М., Скорик М. О. Методологічні підходи до податкового аудиту: імперативність аналізу за умови невизначеності терміну. *Український економічний часопис.* 2024. Вип. 6 (4). DOI : https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-6-4 ; URL : https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/economy/article/download/470/451/931

198. Краєвський В., Костенко О., Скорик М. Податковий аудит: зміст і дуальна функція обліку як об’єкта та засоба. *Підприємництво та інновації*. 2022. Вип. 24. С. 123–128. DOI : https://doi.org/10.32782/2415-3583/24.21

199. Крилов Д. Б. Проблемні питання адміністративного оскарження рішень органів Державної податкової служби України. *Вісник юридичного факультету Ужгородського університету.* 2023. URL : https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2023/10/13-1.pdf

200. Крилов Д. Реальність господарської операції в податковому праві: проблеми доказування. *Науковий вісник Ужгородського НУ*. 2024. URL : https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/07/41-1.pdf

201. Кузнєцов О. Трансфертне ціноутворення як регулятивний механізм ЗЕД підприємств у країнах із різними податковими системами: компаративний аналіз. *Socio-Economic Relations in the Digital Society*. 2025. Вип. 4 (58). С. 5–19. DOI : https://doi.org/10.55643/ser.4.58.2025.638

202. Курілов Є. Про ризики, на які можуть орієнтуватися органи ДПС: податкові і не тільки / Бухгалтер.ua : вебпортал. 2025. URL : https://buh.ligazakon.net/analitycs/237533_pro-riziki-na-yak-mozhut-orntuvatisya-organi-dps-podatkov--ne-tlki

203. Лата Н. Ф., Мальцева А. М. Процесуальні строки звернення до адміністративного суду щодо оскарження рішення податкового органу. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2024. Вип. 5. С. 315–318. URL : https://www.lsej.org.ua/5_2024/79.pdf

204. Лата Н., Мальцева А. Особливості відшкодування витрат на правничу допомогу у податкових спорах. *Адміністративне та митне право*. 2024. Вип. 2 (43). DOI : https://doi.org/10.32782/2521-6473.2024-2.4

205. Латковський П. П. Цифровізація податкового адміністрування в Україні: основні надбання та проблеми. *Економіко-правові студії.* 2024. Вип. 4 (59). С. 58–78. URL : http://econtlaw.nlu.edu.ua/2024/12/19/digitalization-of-tax-administration-in-ukraine-main-acquisitions-and-problems/

206. Лесик Л. Інтеграція українського податкового адміністрування в цифровий європейський простір. *Вісник ЛТЕУ. Економічні науки.* 2025. Вип. 83. URL : https://journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/view/2074

207. Лич В., Згалат-Лозинська Л., Чернявська Ю. Система податкового контролю заробітної плати в Україні: проблеми та перспективи вдосконалення. *Формування ринкових відносин в Україні.* 2026. Вип. 2 (297). URL : https://journal.dndiime.org.ua/index.php/journal/article/view/128

208. Лоскоріх Г., Перчі О., Шебештень Е. Контрольна діяльність ДПС України в системі бюджетно-податкового адміністрування: сучасні тенденції та результативність. *Сталий розвиток економіки.* 2026. Вип. 2 (59). С. 81–89. DOI : https://doi.org/10.32782/2308-1988/2026-59-11

209. Лоскоріх Г., Ганусич В., Перчі О. Цифрові інструменти податкового адміністрування та електронної звітності як чинники забезпечення бюджетної стабільності в Україні. *Економіка та суспільство*. 2026. Вип. 85. DOI : https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-85-103

210. У ДПС пояснили, як формується план-графік податкових перевірок та хто має найбільший ризик. URL : https://biz.ligazakon.net/news/234745_u-dps-poyasnili-yak-formutsya-plan-grafk-podatkovikh-perevirok-ta-khto-ma-nayblshiy-rizik-d

211. Маринів Н. А. Особливості правового регулювання податкового контролю в особливих умовах. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. Вип. 11. С. 384–389. URL : https://www.lsej.org.ua/11_2023/93.pdf

212. Матчук С., Таращенко В. Антикорупційний комплайєнс як інструмент підвищення податкової безпеки держави. *Економіка: фінанси і право*. 2025. URL : http://efp.in.ua/en/journal-article/1748

213. Мороз Т. О. Роль Державної податкової служби України у забезпеченні формування доходів бюджету. *Проблеми законності*. 2023. Вип. 4. С. 44–56. URL : https://pgp-journal.kiev.ua/archive/2023/4/6.pdf

214. Зміни до НП(С)БО 1 та НП(С)БО 25, затверджені наказом МФУ від 23.01.2025 № 29. URL : https://buhgalter911.com/uk/news/news-1085109.html

215. Оцінка процесів адміністрування податків в Україні за методом TADAT. URL : https://mof.gov.ua/en/news/protsesy-administruvannia-podatkiv-v-ukraini-otsinyly-za-metodom-

216. Implementation Guidance Action Plan on BEPS (Minimum Standards). Roadmap for Ukraine. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_en(1).pdf

217. International agreements of Ukraine on avoidance of double taxation. URL : https://mof.gov.ua/en/international_agreements_of_ukraine_on_avoidance_double_taxation-543

218. Ministry of Finance presents the Roadmap for the implementation of standards of transparency and exchange of information. URL : https://www.kmu.gov.ua/en/news/250491562

219. The Country-by-Country Reporting – Multilateral Competent Authority Agreement. URL : https://mof.gov.ua/en/news/ministry_of_finance_of_ukraine_reminds_the_multilateral_competent_authority_agreement_on_the_exchange_of_country-by-country_reports-3625

220. Звіт про виконання Національної стратегії доходів до 2030 року у 2024 році. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/Report

221. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL : https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1

222. Невінчаний В. Форс-мажор за податковими зобов'язаннями суб'єктів господарювання. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.* 2023. URL : https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2023/08/45-1.pdf

223. Ясько І. Нові методи ДПС для виявлення податкових порушень / Юридична компанія «Winnerlex» : вебсайт. 2025. URL : https://uk-winner.com/novi-metody-dps/

224. Онишко С. В. Податковий контроль в Україні як складова ефективного адміністрування. *Ефективна економіка.* 2021. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2021/104.pdf

225. Державна податкова служба України / Офіційний вебсайт Електронного кабінету платника. URL : https://cabinet.tax.gov.ua

226. Перевірка відповідності закону Бенфорда при проведенні фінансового аудиту. *Вісник ХУПС.* 2019. URL : http://www.hups.mil.gov.ua/periodic-app/article/19323/soi_2019_2_5.pdf

227. Писанчин С. Податкові ризики підприємства: класифікація та перелік / Inferno Digital Law Company : вебсайт. 2026. URL : https://digitallaw.com.ua/podatkovi-ryzyky-pidpryemstva-klasyfikacziya-ta-perelik/

228. Скорик М. О., Главацька Д. С. Податковий контроль в умовах воєнного стану в Україні: правові обмеження та економічні виклики. *Цифрова економіка та економічні обмеження*. 2025. Вип. 2 (17). URL : http://dees.iei.od.ua/index.php/journal/article/view/691

229. Панасейко І., Панасейко С., Панасейко М. Податковий контроль як інструмент реалізації податкової політики в умовах макроекономічної нестабільності. *Економіка та суспільство.* 2025. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5737

230. Податковий ризик: поняття та основні види / 7eminar : вебпортал. URL : https://7eminar.ua/news/8013-podatkovii-rizik-ponyattya-ta-osnovni-vidi

231. Податкові ризики для бізнесу: аналіз опорних показників та рекомендації / Юридична компанія YANKIV : вебсайт. URL : https://yankiv.com/podatkovi-ryzyky-dlya-biznesu/

232. Податкові ризики: які опорні показники для аналізу податкової історії платників податків / 7eminar : вебпортал. URL : https://7eminar.ua/news/8828-podatkovi-riziki-yaki-oporni-pokazniki-dlya-analizu-podatkovoyi-istoriyi-platnikiv

233. Покатаєв П. Адміністративно-правові засади податкової відповідальності: проблеми теорії та практики. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2024. Вип. 11. URL : https://lsej.org.ua/11_2024/155.pdf

234. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL : https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-102147.html

235. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 16.07.2025 у справі № 500/2276/24 / Верховний Суд. URL : https://supreme.court.gov.ua

236. Постанова Верховного Суду від 01.05.2024 у справі № 420/23460/21. URL : https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-785477.html

237. Постанова Верховного Суду від 04.01.2024 у справі № 420/16150/21 / Єдиний державний реєстр судових рішень. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/116147889

238. Постанова Верховного Суду від 09.09.2024 у справі № 160/10433/22 / Єдиний державний реєстр судових рішень. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/121481513

239. Постанова Верховного Суду від 13.05.2021 у справі № 640/15297/19 / Єдиний державний реєстр судових рішень. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/96944283

240. Постанова Верховного Суду від 22.09.2020 у справі № 520/8836/18 / Єдиний державний реєстр судових рішень. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/91827453

241. Постанова Верховного Суду від 26.03.2024 у справі № 420/9909/23 / Верховний Суд. URL : https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/2024_03_26_420_9909_23

242. Постанова Верховного Суду від 26.06.2024 у справі № 280/3826/19 / Єдиний державний реєстр судових рішень. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/120003948

243. Постанова Верховного Суду від 30.07.2025 у справі № 420/6932/24 / Єдиний державний реєстр судових рішень. URL : https://reyestr.court.gov.ua

244. Постанова Верховного Суду у справі № 420/17645/24 / Єдиний державний реєстр судових рішень. 2025. URL : https://sud.ua/uk/news/sudebnaya-praktika/351362

245. СМКОР як інструмент адміністрування ПДВ: звіт за результатами розслідування за власною ініціативою. URL : https://boi.org.ua/reports-post/smkor-yak-instrument-administruvannya-pdv/

246. Аудит ефективності ДПС: оскарження рішень та вплив на економічну активність платників. Київ, 2024. URL : http://www.rp.gov.ua/PressCenter/News/?id=2204

247. Сирота А. В. Інформаційне забезпечення експертних досліджень та податкових перевірок порядку нарахування й сплати податків і зборів. *Економіка та суспільство.* 2023. Вип. 52. URL : https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2586

248. Система моніторингу критеріїв оцінки ризиків (СМКОР): як працює / 7eminar : вебпортал. URL : https://7eminar.ua/news/4341-sistema-monitoringu-kriteriyiv-ocinki-rizikiv-smkor-yak-pracyuje

249. Система управління податковими ризиками: як це працює та чому це важливо / Головне управління ДПС у Рівненській області : офіційний вебпортал. URL : https://rv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/974270.html

250. Тараненко С. Схеми ухилення від сплати податків та боротьба з цим явищем. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва.* 2024. URL : https://ppdnz.com.ua/index.php/home/article/view/98

251. Тимошенко А. Електронні сервіси податкової адміністрації як чинник прозорості та довіри бізнесу. *Економіка та суспільство.* 2025. Вип. 79. DOI : https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-79-171

252. Десятнюк О., Чорноус В. Удосконалення моніторингу ризиків під час реєстрації податкових накладних. *Світ фінансів* : науковий журнал. 2025. Вип. 3 (84). С. 71–82. URL : https://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1842

253. В Україні запрацював Е-аудит: що потрібно знати платникам податків / Українські національні новини (УНН). URL : https://unn.ua/news/v-ukraini-zapratsiuvav-e-audyt-shcho-potribno-znaty-platnykam-podatkiv

254. Особливості здійснення фактичних перевірок / Управління ДПС в Одеській області. URL : https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/645025.html

255. Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками): основні напрями та механізми / 7eminar : вебпортал. URL : https://7eminar.ua/news/2174-nova-sistema-upravlinnya-podatkovimi-rizikami-minimizuje-vtrucannya-u-biznes

256. Федорова В. А. Практика та проблематика контрольно-перевірочної роботи органів державної податкової служби України. URL : https://www.semanticscholar.org/paper/45db5d74d90fc682d342856c362ceb2cf39e73d4

257. Кузь В. І. Функціонування системи бухгалтерського обліку в контексті формування інформаційної політики суб'єкта господарювання. *Business Inform.* 2024. Вип. 7. URL : https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2024-7_0-pages-348_355.pdf

258. Чекіна В. Д., Барановська М. В. Податковий контроль трансфертного ціноутворення: правові засади : монографія. Київ : КНТЕУ, 2021. URL : https://knute.edu.ua/file/MjIxNw==/7895a21ee520a8eab4c366fda5e57d9b.pdf

259. Шевчик О. С., Нога П. П. Особливості ризик-орієнтованого підходу у податковому контролі. *Форум права.* 2026. Вип. 85 (1). С. 6–15. DOI : https://doi.org/10.32631/fp.2026.1.01

260. Шепель І. Кадрова реформа Державної податкової служби України у контексті Національної стратегії доходів: виклики, перспективи та світовий досвід. *Via Economica.* 2025. URL : https://journals.rshu.rivne.ua/index.php/viaeconomica/article/view/357

261. Щодо змін у податковому законодавстві / Головне управління ДПС у Рівненській області : офіційний вебпортал. URL : https://rv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/881977.html

262. Адміністративне та судове оскарження податкових повідомлень-рішень / ЮрЛІГА. URL : https://jurliga.ligazakon.net/analitycs/240042

263. Брехов С. С. Концептуалізація системи управління податковими ризиками: стратегічні цілі та напрями реформування Державної податкової служби України. *Вісник соціально-економічних досліджень* : зб. наук. праць / за ред. М. І. Звєрякова (голов. ред.) та ін. Одеса : Одеський національний економічний університет. 2019. № 2–3 (70–71). С. 106–117. URL : http://journals.uran.ua/vsed_oneu/article/download/202351/202247

264. Інструмент проти блокування ПН / Winnerlex: правовий блог : вебсайт. 2024. URL : https://uk-winner.com/instrument-proty-blokuvannia-pn/

265. Маринів Н. А. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів як метод податкового контролю. *Юридичний науковий журнал.* 2022. Вип. 11. С. 466–471. URL : http://lsej.org.ua/11_2022/113.pdf

266. Інформаційні матеріали вебпорталу ДПС / Головне управління ДПС у Київській області : офіційний вебпортал. 2025. URL : https://kyivobl.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/979286.html

267. Інформаційні та роз'яснювальні матеріали / Головне управління ДПС у Харківській області : офіційний вебпортал. 2026. URL : https://kh.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/1003897.html

268. Accace. DAC6 Reporting obligation for cross-border arrangements. 2021. URL : https://www.accace.com/dac-6-reporting-obligation-comparison/

269. Akitoby Bernardin, Honda Jiro, Miyamoto Hiroaki, Primus Keyra, Sy Mouhamadou. The Promise and Limitations of Information Technology for Tax Mobilization. *World Bank Policy Research Working Paper.* 2021. No. 9838. DOI : https://doi.org/10.1596/1813-9450-9838

270. Allingham M. G., Sandmo A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics.* 1972. Vol. 1, No. 3–4. P. 323–338. URL : https://eml.berkeley.edu/~saez/course/Allingham&SandmoJPubE(1972).pdf

271. Alm J. What motivates tax compliance? *Journal of Economic Surveys.* 2019. Vol. 33, No. 2. P. 353–388. DOI 10.1111/joes.12272

272. Alm J., Burgstaller L., Domi A., März A., Kasper M. Nudges, Boosts, and Sludge: Using New Behavioral Approaches to Improve Tax Compliance. *Economies.* 2023. Vol. 11, No. 9. P. 223. DOI : https://doi.org/10.3390/economies11090223

273. Alm J., Torgler B. Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology.* 2006. Vol. 27, No. 2. P. 224–246. DOI : https://doi.org/10.1016/j.joep.2005.09.002

274. Alm J., Torgler B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics.* 2011. Vol. 101, No. 4. P. 635–651. DOI 10.1007/s10551-011-0761-9

275. Andreoni J., Erard B., Feinstein J. Tax compliance. *Journal of Economic Literature.* 1998. Vol. 36, No. 2. P. 818–860. URL : https://www.jstor.org/stable/2565123

276. Baklanova K. Analysis of the implementation of E-Audit (SAF-T) and «E-Excise» as tools for the digital transformation of tax administration within the framework of Ukraine's National Revenue Strategy. *Visegrad Journal on Human Rights.* 2025. No 4. URL : https://journals.uran.ua/journal-vjhr/article/view/351585

277. Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual, OECD Forum on Tax Administration : report. Paris : OECD Publishing, 2022. DOI : https://doi.org/10.1787/4aa570e1-en

278. Transfer Pricing in Ukraine: A System of Analytical, Digital and Control Management : Scientific Monograph. Baltija Publishing, 2025. URL : http://www.baltijapublishing.lv/omp/index.php/bp/catalog/book/606

279. Batrancea L., Nichita A., Olsen J. et al. Trust and power as determinants of tax compliance across 44 nations. *Journal of Economic Psychology.* 2019. Vol. 74. DOI : https://doi.org/10.1016/j.joep.2019.102191

280. Becker G. S. Crime and Punishment: An Economic Approach. *Journal of Political Economy.* 1968. Vol. 76, No. 2. P. 169–217. DOI : https://doi.org/10.1086/259394

281. Belahouaoui R., Attak E. H. Digital taxation, artificial intelligence and Tax Administration 3.0: improving tax compliance behavior – a systematic literature review using textometry (2016–2023). *Accounting Research Journal.* 2024. Vol. 37, No. 2. P. 172–191. DOI : https://doi.org/10.1108/arj-12-2023-0372

282. Bird R. M., Martinez-Vazquez J. Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability. *Economic Analysis and Policy.* 2008. Vol. 38, No. 1. P. 55–71. DOI : https://doi.org/10.1016/S0313-5926(08)50006-3

283. Boning W. C., Hendren N., Sprung-Keyser B., Stuart E. Welfare analysis of tax audits across the income distribution. *Quarterly Journal of Economics.* 2025. Vol. 140, No. 1. P. 63. DOI 10.1093/qje/qjae025

284. Bovaird T., Löffler E. Public Management and Governance. 3rd ed. London : Routledge, 2016. 424 p.

285. Braithwaite V. (ed.) Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion. Aldershot : Ashgate Publishing, 2003. 324 p.

286. Braithwaite V. (ed.) Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion. Aldershot : Ashgate, 2003. 280 p.

287. Bărbuță-Mișu Nicoleta, Misu Bogdan-Virgil. Implementation of the SAF-T Fiscal Audit Standard, Angel and/or Demon for Accounting? *Danubius Papers on Economics*. 2023. URL : https://dp.univ-danubius.ro/index.php/EIRP/article/download/270/247/743

288. Budget losses from shadow economy schemes in Ukraine amount to UAH 429–543 billion per year. Kyiv, 2025. URL : https://case-ukraine.com.ua/en/news/the-budget-losses-from-shadow-economy-schemes-in-ukraine-amount-to-uah-429-543-billion-per-y/

289. The state of tax administration in Ukraine: report on the study results 2024. Kyiv, 2024. URL : https://case-ukraine.com.ua/en/publications/the-state-of-tax-administration-in-ukraine-report-on-the-study-results-2024/

290. Ukraine-EU Tax Alignment: Key Gaps and Next Steps. Kyiv, 2025. URL : https://ces.org.ua/en/ukraine-eu-tax-alignment-shadow-report/

291. Casi E., Spengel C., Stage B. M. B. Cross-border tax evasion after the common reporting standard: Game over? *Journal of Public Economics.* 2020. Vol. 190. DOI : https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2020.104240

292. Cerekja B., Mucollari O. Right to a fair trial under Article 6 of the ECHR: The balance between efficiency and fairness in European criminal law. *Social and Legal Studios*. 2024. Vol. 7 (4). P. 146–156. DOI : https://doi.org/10.32518/sals4.2024.146

293. Chabaniuk O., Holovachko V., Loboda N. O., Lytvynenko N., & Novoseletska A. O. Improving the accounting and analytical support model for the formation and digitalization of enterprise reporting. *Financial and credit activity problems of theory and practice.* 2026. Vol. 1 (66). P. 266–278. URL : https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/5139

294. Cui W., Dai N., Ma S. Digital regulation and multinational tax avoidance: evidence from Common Reporting Standard. *Applied Economics Letters.* 2024. Vol. 31. DOI : https://doi.org/10.1080/13504851.2024.2306188

295. Digest KNDISE. Use of information sources (databases) in judicial economic examination of transfer pricing. 2019. URL : https://digest.kndise.gov.ua/index.php/KISE/article/view/520

296. DLF attorneys-at-law. Tax disputes in wartime Ukraine. 2023. URL : https://dlf.ua/en/tax-disputes-in-wartime-in-ukraine/

297. Esther Huiskers-Stoop Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model. *Journal of Tax Administration.* 2019. Vol. 5, No. 1. URL : https://jota.website/jota/article/view/75

298. Ukraine successfully passes OECD Global Forum assessment. 2024. URL : https://eu4pfm.com.ua/en/ukraine-successfully-passes-oecd-global-forum-assessment/

299. Ukraine signs Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS / EY Global Tax Alert. 2018. URL : https://globaltaxnews.ey.com/news/2018-5981-ukraine-signs-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps

300. Foucault M. The Foucault Effect: Studies in Governmentality. Ed. by G. Burchell, C. Gordon, P. Miller. Chicago: University of Chicago Press, 1991. 307 p.

301. Fudashkin D. Transaction-related grounds for eligibility for tax credit: overview of the case-law of the Supreme Court of Ukraine. *Visegrad Journal on Human Rights.* 2025. DOI : https://doi.org/10.61345/1339-7915.2025.4.6

302. Tax Controversy in Ukraine. URL : https://golaw.ua/insights/publication/tax-controversy/

303. Gribnau H., Hughes J. F. The Enlightenment and Influence of Social Contract Theory on Taxation. SSRN, 2021. URL : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3963285

304. Gribnau H., Van de Velde E., Wauters K., Cannas F. Cooperative compliance: A multi-stakeholder and sustainable approach to taxation. In: Owens J., Leigh Pemberton J. (eds.). Cooperative Compliance. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2021. URL : https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/Institute/WU_Global_Tax_Policy_Center/Cooperative_Compliance/Policy_Brief_of_Cooperative_Compliance.pdf

305. Gupta S., Keen M., Shah A., Verdier G. (Eds.) Digital Revolutions in Public Finance. Washington, DC : International Monetary Fund, 2017. 390 p. URL : https://www.elibrary.imf.org/view/book/9781484315224/front-1.xml

306. Hatfield M. Digital Technologies, Tax Administration, and Taxpayer Rights / Tax Research Network Blog. 2023. URL : https://taxresearch.network/blog-welcome-2/digital-technologies-tax-administration-and-taxpayer-rights/

307. Hrabovyi V. Problems of tax disputes in Ukraine and the possibility of their resolving through mediation. *Finance of Ukraine.* 2025. Vol. 4. P. 88–100. DOI : https://doi.org/10.33763/finukr2025.04.088

308. Ianushevych I., Hubanov O. Digital Transformation of Ukraine's Tax System in Line with European Union Implementation Standards. *OIDA International Journal of Sustainable Development.* 2026. Vol. 19. URL : https://oidaijsd.com/?page_id=4562

309. Ianushevych I., Hubanova T. Key Fiscal Issues and Structural Elements of State Protection in the 21st Century. *Notas Económicas.* 2025. URL : https://impactum-journals.uc.pt/notaseconomicas/article/view/17677

310. Taxpayers' Right to Defence in EU Law and European Convention on Human Rights / IBFD. 2024. URL : https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-09/20_007_taxpayer_-right_to_defence_in_the_eu_law_final_web.pdf

311. Current Challenges in Revenue Mobilization: Improving Tax Compliance. IMF Staff Discussion Note SDN/15/02. Washington, D.C. : IMF, 2015. URL : https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2015/sdn1502.pdf

312. Technical Assistance Report – Tax Administration Reforms and Governance Options. Washington : IMF, 2016. Country Report No. 16/369. URL : https://www.imf.org/en/publications/cr/issues/2016/12/31/ukraine-technical-assistance-report-tax-administration-reforms-and-governance-options-44480

313. Johannesen N. Offshore Tax Evasion in Developing Countries. *WIDER Working Paper.* 2024. No. 2024/15. URL : https://nielsjohannesen.net/wp-content/uploads/J2024-OffshoreChallenge.pdf

314. Kirchler E., Hartl B., Gangl K. Income tax compliance. In: Altman M. (ed.). Handbook of Behavioural Economics and Smart Decision-Making. Cheltenham : Edward Elgar, 2017. P. 354–373.

315. Kirchler E., Hoelzl E., Wahl I. Enforced versus voluntary tax compliance: The «slippery slope» framework. *Journal of Economic Psychology.* 2008. Vol. 29, No. 2. P. 210–225. DOI 10.1016/j.joep.2007.05.004

316. Kleven H. J. How Can Scandinavians Tax So Much? *Journal of Economic Perspectives.* 2014. Vol. 28, No. 4. P. 77–98. DOI : https://doi.org/10.1257/jep.28.4.77

317. Klymenko K., Ukhnal N. Implementation of Pillar Two as a tool to strengthen national tax policies. *Finance of Ukraine.* 2025. Vol. 4. P. 101–118. DOI : https://doi.org/10.33763/finukr2025.04.101

318. Kottara C., Charamis D., Gonidakis F. The contribution of international financial reporting standards to reducing tax evasion. *Journal of Accounting, Business and Finance Research.* 2025. Vol. 20 (2). P. 9–17. DOI : https://doi.org/10.55217/102.v20i2.967

319. Krasovskyi V. Common Reporting Standard as a model for tax information exchange: mechanism of operation and implementation status in Ukraine. *Law and Innovative Society.* 2024. No 1. URL : https://apir.org.ua/index.php/lais/article/view/428

320. Krupka I., Savka O. Peculiarities of preparing and submitting reports on controlled foreign companies (CFCs) in Ukraine. Finance of Ukraine. 2025. Vol. 12. P. 111–124. DOI : https://doi.org/10.33763/finukr2025.12.111

321. Krytska I. Particular European Standards of Guaranteeing the Right to a Fair Trial in the Context of International Armed Conflict. *Theory and Practice of Jurisprudence.* 2025. Vol. 1 (27). P. 91–101. DOI : https://doi.org/10.21564/2225-6555.2025.27.316754

322. Kuvaldina O. Corporate income taxation in Ukraine under the conditions of strengthening international exchange of information. *Economics and Region.* 2023. Vol. 1, No. 88. URL : https://journals.nupp.edu.ua/eir/article/view/2874

323. Lagodiienko N., Pozhydaieva M., Krylov D. Digitalization of Tax Administration in Ukraine: Risks and Opportunities. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development.* 2022. Vol. 44, Iss. 4. P. 443–450. DOI : https://doi.org/10.15544/mts.2022.44

324. Blikhar M. M., Savchenko L. A., Komarnytska I. I., Vinichuk M. V. (2019). Strategic orientaries of legalization of the economy of Ukraine: economic and legal aspects. *Financial and credit activity: problems of theory and practice.* Vol. 2 (29). P. 101–112. DOI : http://doi.org/10.18371/fcaptp.v2i29.171850

325. Lyubchenko O., Klymenko K., Ukhnal N., Savostianenko M. Financial, economic and regulatory aspects of controlled transactions on commodities in Ukraine. *Finance of Ukraine*. 2024. Vol. 7. P. 66–91. DOI : https://doi.org/10.33763/finukr2024.07.066

326. Maczulskij V. Ukraine's National Revenue Strategy for 2024–2030: A Step Towards European Integration. LinkedIn, 2023. URL : https://www.linkedin.com/pulse/ukraines-national-revenue-strategy-2024-2030-step-volodymyr-machuskyy-wdc9f

327. Mathew B. Responsible AI in Tax Administration: Who or What Should Be Accountable? / KPMG Responsible Tax. 2024. URL : https://responsibletax.kpmg.com/article/responsible-ai-in-tax-administration

328. Matras Tomasz. Analysis of the Functioning of the Automatic Exchange of Information about Financial Accounts after Implementation of the Common Reporting Standard. Wrocław : DBC, 2022. URL : https://www.dbc.wroc.pl/publication/158906

329. Meidijati, Amin M. N. Detecting Fraudulent Financial Reporting Through Hexagon Fraud Model: Moderating Role of Income Tax Rate. *International Journal of Social and Management Studies.* 2022. Vol. 3, No. 2. URL : https://ijosmas.org/index.php/ijosmas/article/view/196

330. Modami M. Algorithmic Tax Governance: How AI is Redefining Compliance and Risk in International Tax Law. SSRN, 2025. URL : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=5217118

331. Muehlbacher S., Kirchler E., Schwarzenberger H. Voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the «slippery slope» framework. *European Journal of Law and Economics.* 2011. Vol. 32, No. 1. P. 89–97. DOI 10.1007/s10657-011-9236-9

332. Muzychuk M. Risk assessment methods of transfer pricing. *Business Inform.* 2023. No. 8. P. 254–263. URL : https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2023-8_0-pages-254_263.pdf

333. Nazarova H. Implementation of the BEPS Control Plan in Ukraine: Current Status and Development Prospects. *European Science.* 2023. Vol. 3. P. 7–57. URL : https://desymp.promonograph.org/index.php/sge/article/view/sge20-03-003

334. Nisi N., Daly S., Dechesne F. Ethics in AI Use for Tax Administration: Guidelines for the Future. 2025. URL : https://kclpure.kcl.ac.uk/ws/files/339585820/Nisi_Daly_Dechesne_Ethics_in_AI_use_June_2025_CLEAN.pdf

335. Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks. Paris : OECD Publishing, 2016. DOI : https://doi.org/10.1787/9789264253384-en

336. OECD. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration. Paris : OECD Publishing, 2020. DOI : https://doi.org/10.1787/ca274cc5-en

337. Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris : OECD Publishing, 2023. DOI : https://doi.org/10.1787/900b6382-en

338. Tax Administration 2024: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris : OECD Publishing, 2024. DOI : https://doi.org/10.1787/2d5fba9c-en

339. Aslett J., González G., Hamilton S., Pecho M. Tax Administration: Essential Analytics for Compliance Risk Management. Technical Notes and Manuals. Washington, DC : International Monetary Fund, 2024. No. 2024/001. DOI : https://doi.org/10.5089/9798400260063.005

340. Tax Administration 2025: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris : OECD Publishing, 2025. URL : https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2025_cc015ce8-en/full-report/compliance-management_988ac964.html

341. Tax Administration 3.0 and the Digital Identification of Taxpayers. Paris : OECD Publishing, 2022. URL : https://doi.org/10.1787/d64bc1b2-en

342. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration. Paris : OECD Publishing, 2020. DOI : https://doi.org/10.1787/ca274cc5-en

343. Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax? Paris : OECD Publishing, 2019. DOI : https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en

344. Okunogbe O., Santoro F. Increasing Tax Collection in African Countries: The Role of Information Technology. *Journal of African Economies.* 2022. Vol. 32. P. 57-i83. DOI 10.1093/jae/ejac036

345. Ukraine finalised ratification procedures and MLI enters into force 1 December 2019. Flash Report. 2019. URL : https://www.pwc.com/ua/en/publications/assets/flash-reports/2019/fr_0908_en.pdf

346. Ukraine's Parliament ratified FATCA Agreement. Flash Report. 2019. URL : https://www.pwc.com/ua/en/publications/assets/flash-reports/2019/fr_3010_en.pdf

347. Ukraine – Corporate – Tax Administration / PwC. URL : https://taxsummaries.pwc.com/ukraine/corporate/tax-administration

348. Ukraine – Corporate – Group taxation – Worldwide Tax Summaries / PwC. URL : https://taxsummaries.pwc.com/ukraine/corporate/group-taxation

349. Ukraine – Corporate – Other issues – Worldwide Tax Summaries / PwC. URL : https://taxsummaries.pwc.com/ukraine/corporate/other-issues

350. Ukraine – Corporate – Significant developments – Worldwide Tax Summaries / PwC. URL : https://taxsummaries.pwc.com/ukraine/corporate/significant-developments

351. Pyroha S. Transfer pricing reforms in the context of BEPS: challenges remain. *Law and Safety.* 2024. Vol. 92 (1). P. 163–172. DOI : https://doi.org/10.32631/pb.2024.1.15

352. Richard V. Adkisson Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness. New Haven : Yale University Press, 2008. 293 p.

353. SAF-T / Wikipedia. The Free Encyclopedia. URL : https://en.wikipedia.org/wiki/SAF-T

354. Sidliar V. et al. Digitalization of tax administration in the context of improving the efficiency of taxation of small and medium-sized businesses. *Scientific Journal «World of Finance».* 2025. No. 4 (81). P. 75–88. DOI : https://doi.org/10.35774/sf2024.04.075

355. Slemrod J. Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. *Journal of Economic Perspectives.* 2007. Vol. 21, No. 1. P. 25–48. DOI : https://doi.org/10.1257/jep.21.1.25

356. SMKOR Changes 2025 New Rules from the State. UK Winner Law Group. URL : https://uk-winner.com/en/mekhanizm-blokuvannya-podatkovykh-nakladnykh-3/

357. Sonia B. Dhaliwal & Dua Sohail & Keeley Hafer & Sehar Azam & Bryn Hafer Digitalization Of Tax Administration: A Review Of The Organization For Economic Co-Operation And Development (Oecd) Guidelines. *Accounting & Taxation, The Institute for Business and Finance Research. 2023.* Vol. 15 (1). P. 55–81. URL : https://ideas.repec.org/a/ibf/acttax/v15y2023i1p55-81.html

358. State Tax Service received positive assessment of the OECD Global Forum (2024). URL : https://tax.gov.ua/en/mass-media/news/print-798654.html

359. Performance Assessment Report: Ukraine. URL : https://www.tadat.org/content/dam/tadat/en/assessments/UK_Final_PAR.pdf

360. Torgler B. Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis. Cheltenham : Edward Elgar Publishing, 2007. 336 p.

361. Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax? / OECD. Paris : OECD Publishing, 2019. DOI : https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en

362. Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses / OECD. Paris : OECD Publishing, 2022. DOI : https://doi.org/10.1787/7587f25c-en

363. Torgler B., Schneider F. Shadow economy, tax morale, governance and institutional quality: a panel analysis. *Empirical Economics.* 2009. Vol. 36, No. 2. P. 493–514. DOI 10.1007/s00181-008-0177-6

364. Tymoshchuk V. Ukraine's New Law on Administrative Procedure: Progress Toward EU Standards and Implications for Tax and Customs. *Lex Portus.* 2024. Vol. 10 (5). P. 16–27. DOI : https://doi.org/10.62821/lp10502

365. Ustynova I. Legal issues of development and reform of tax administration procedures. *Scientific Works of Kyiv Aviation Institute. Series Law Journal «Air and Space Law».* 2025. Vol. 2 (75). P. 122–127. DOI : https://doi.org/10.18372/2307-9061.75.20224

366. Varnalii Z., Matsur S. Analysis of information sources for transfer pricing in the context of digitalization. *Theoretical and Practical Problems of Economics.* 2022. URL : http://tppe.econom.univ.kiev.ua/data/2022_44/zb44_01.htm

367. Wiśniewski M. The BEPS Influence on Tax Information Exchange. *Studia Iuridica Lublinensia.* 2018. Vol. 27, No. 3. P. 113–131. URL : https://journals.umcs.pl/sil/article/download/6634/pdf

368. Zosim O. Transfer pricing in controlled transactions by taxpayers. *Scientific Bulletin of Uzhhorod University. Series: Law.* 2024. Vol. 85. URL : http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/311027

Навчальне електронне мережеве видання

Краєвський Володимир Миколайович,
Савченко Алла Миколаївна,
Грищук Ганна Валеріївна,
Доценко Тетяна Анатоліївна

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ І АУДИТ

Навчальний посібник

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ

Відповідальний за випуск *Н. Б. Добрянська*

Редактор *М. М. Грабарчук*

Форматування та
комп'ютерна верстка *Д. П. Завальніцька*

Ум. друк. арк. 22.1
Замовлення № 1192

Підготовлено до друку науково-організаційним відділом
Державного податкового університету
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область,
Україна

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 7669 від 20.09.2022*