

Міністерство освіти і науки
Національний університет “Києво-Могилянська академія”
Факультет правничих наук
Кафедра загальнотеоретичного правознавства та публічного права

Магістерська робота

освітній ступінь – магістр

на тему **“ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЦИФРОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ
ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ”**
“LEGAL REGULATION OF DIGITAL INSTRUMENTS OF TAX CONTROL”

Виконав: студент 2-го року навчання,

Спеціальності

081 Право

Желтов Андрій Олександрович

Керівник: Кравченко Наталія

Григорівна, кандидат юридичних наук,
доцент

Рецензент: _____

(прізвище та ініціали)

Магістерська робота захищена з

оцінкою _____

Секретар ЕК: _____

“ ____ ” _____ 20__ р.

Київ – 2026

Я, Желтов Андрій Олександрович, студент 2 року навчання факультету правничих наук, спеціальність “081 Право”, адреса електронної пошти andrii.zheltoy@ukma.edu.ua:

- підтверджую, що написана мною кваліфікаційна/магістерська робота на тему “Правове регулювання цифрових інструментів податкового контролю” відповідає вимогам академічної доброчесності та не містить порушень, передбачених пунктами 3.1.1-3.1.6 Положення про академічну доброчесність здобувачів НаУКМА від 07.03.2018 року, зі змістом якого ознайомлений;
- підтверджую, що надана мною електронна версія роботи є остаточною і готовою до перевірки;
- згоден на перевірку моєї роботи на відповідність критеріям академічної доброчесності, у будь-який спосіб, у тому числі порівняння змісту роботи та формування звіту подібності за допомогою електронної системи;
- даю згоду на архівування моєї роботи в репозиторіях та базах даних університету для порівняння цієї та майбутніх робіт.

29.04.2026



Желтов А.О.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЦИФРОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ	
ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ.....	7
1.1. Поняття та правова природа цифрових інструментів податкового контролю... 7	
1.2. Роль міжнародного податкового співробітництва у розвитку цифрових інструментів податкового контролю.....	13
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЦИФРОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ	
ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	22
2.1. Аналіз ключових цифрових інструментів податкового контролю за українським законодавством.....	22
2.2. Класифікація цифрових інструментів податкового контролю.....	48
РОЗДІЛ 3. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ВИКОРИСТАННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ	
РОЗВИТКУ ЦИФРОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ....	59
3.1. Окремі правові проблеми в рамках застосування цифрових інструментів податкового контролю в Україні.....	59
3.2. Перспективи гармонізації українського законодавства з регламентами та директивами ЄС щодо цифрових інструментів податкового контролю.....	73
ВИСНОВКИ.....	87
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	91

ВСТУП

Сучасний розвиток податкової системи України відбувається в умовах активної цифрової трансформації економіки та публічного управління. Цифровізація податкового контролю стала одним із стратегічних пріоритетів державної політики, що зумовлено необхідністю підвищення ефективності адміністрування податків, зменшення адміністративного навантаження на платників, протидії ухиленню від оподаткування та гармонізації національного законодавства з європейськими стандартами. У сучасних умовах, коли значна частина доходів державного бюджету формується за рахунок податкових надходжень, ефективність механізмів податкового контролю безпосередньо впливає на економічну стабільність держави.

Вибір теми дослідження “Правове регулювання цифрових інструментів податкового контролю” зумовлений високою актуальністю проблематики. Впровадження цифрових інструментів податкового контролю може дозволити суттєво підвищити оперативність, прозорість і превентивність податкового контролю. Водночас наявна практика застосування цих інструментів виявила низку системних правових проблем, які потребують глибокого наукового аналізу. Актуальність теми посилюється також процесом європейської інтеграції України, оскільки гармонізація національного законодавства з директивами та регламентами Європейського Союзу у сфері цифрового податкового контролю є одним з стратегічних напрямів України для набуття членства в ЄС.

Об’єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у процесі застосування цифрових інструментів податкового контролю в Україні.

Предметом дослідження є правове регулювання цифрових інструментів податкового контролю, їх поняття, правова природа, практика застосування та перспективи гармонізації з нормами законодавства ЄС.

Дослідницьке питання, яке лежить в основі цієї роботи, полягає в тому, які особливості правового регулювання та практики застосування цифрових інструментів податкового контролю в Україні визначають їхню роль у системі податкового адміністрування.

Метою дослідження є комплексне вивчення правового регулювання цифрових інструментів податкового контролю в Україні, виявлення проблем їх застосування та визначення перспектив гармонізації національного законодавства з регламентами та директивами ЄС у сфері використання цифрових інструментів податкового контролю.

Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання:

- розкрити поняття та правову природу цифрових інструментів податкового контролю;
- дослідити роль міжнародного податкового співробітництва у розвитку цифрових інструментів податкового контролю;
- проаналізувати ключові цифрові інструменти податкового контролю за українським законодавством;
- здійснити класифікацію цифрових інструментів податкового контролю;
- виявити окремі правові проблеми застосування цифрових інструментів податкового контролю в Україні;
- визначити перспективи гармонізації українського законодавства з регламентами та директивами ЄС щодо цифрових інструментів податкового контролю.

Методологічною основою дослідження є сукупність загальнонаукових і спеціально-юридичних методів пізнання. Використано діалектичний метод (для вивчення розвитку правового регулювання цифрових інструментів), системний метод (для аналізу податкового контролю як цілісної системи), формально-юридичний метод (для тлумачення норм законодавства), порівняльно-правовий метод (для порівняння українського законодавства з нормами права ЄС), метод аналізу та синтез, а також метод моделювання для формулювання пропозицій щодо вдосконалення правового регулювання.

Джерельну базу дослідження становлять нормативно-правові акти України, міжнародні договори у сфері податкового співробітництва, директиви та регламенти ЄС щодо цифрових інструментів податкового контролю, наукові праці вчених, судова практика.

Ступінь наукової розробки теми свідчить про значну увагу науковців до загальних аспектів податкового контролю, однак комплексне дослідження саме правового регулювання цифрових інструментів податкового контролю, їх поняття, правової природи, класифікації, практики застосування та перспектив гармонізації із законодавством ЄС залишається недостатньо висвітленим. Питання правової природи податкового контролю та його форм досліджувалися, зокрема, В.В. Пухальським, М.П. Кучерявенком, Г.С. Ліхоносовою, В.А. Валігурою, О.Ю. Дубовиком, М.І. Мельник, І.В. Лещух. Проте системного аналізу правового регулювання цифрових інструментів податкового контролю в сучасних умовах, їх класифікації та практичних проблем застосування бракує, що зумовлює потребу у дослідженні.

Наукова новизна дослідження полягає в комплексному правовому аналізі цифрових інструментів податкового контролю за українським законодавством, їх класифікації, виявленні ключових проблем застосування.

Практичне значення роботи полягає в тому, що отримані висновки можуть бути використані для вдосконалення законодавства України, практики застосування цифрових інструментів податкового контролю та подальшого розвитку податкового адміністрування в контексті європейської інтеграції.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЦИФРОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Поняття та правова природа цифрових інструментів податкового контролю

Податковий контроль є однією з ключових складових фінансової системи держави, що забезпечує стабільність її економічного розвитку через контроль за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати податків і зборів. У сучасних умовах, коли значна частина доходів державного бюджету України формується за рахунок податкових надходжень, а процеси цифровізації набувають стратегічного значення для всієї системи публічного управління, ефективність механізмів такого контролю залежить від активного впровадження цифрових технологій.

Цифрові інструменти податкового контролю відіграють незамінну роль у виявленні порушень, формуванні доказової бази для притягнення до відповідальності та запобіганні ухиленню від оподаткування, дозволяючи контролюючим органам перейти від традиційних паперових методів до автоматизованих, оперативних і прозорих процесів аналізу даних у реальному часі. Цей перехід не є випадковим явищем, а закономірним етапом еволюції податкового адміністрування, зумовленим глобальними тенденціями цифрової трансформації економіки, зростанням обсягів даних, які генеруються суб'єктами господарювання, та необхідністю швидкого реагування на виклики тіньової економіки. Як справедливо зазначає П.П. Латковський, цифровізація податкового адміністрування є стратегічно важливим етапом оновлення національної податкової системи [1, с. 58].

Цифровізація податкової системи задекларована в Україні як пріоритет державної політики відповідно до стратегічних документів, таких як План цифрового розвитку Державної податкової служби України до 2030 року (затверджений рішенням Комітету з управління інформаційними технологіями у системі управління державними фінансами та введений в дію Наказом Міністерства

фінансів України від 24 грудня 2024 року №660) [2]. Так, цифрові інструменти стають не просто технічним доповненням, а фундаментальною основою сучасного податкового контролю.

Як підкреслює О. М. Чудак у дисертаційному дослідженні “Правове регулювання адміністрування податків та зборів в умовах цифровізації”, сучасний розвиток адміністрування податків і зборів неможливий без активного застосування інформаційних і цифрових технологій та інструментів, їх інтеграції в організаційно-управлінську діяльність податкових органів, надання сервісних послуг у сфері оподаткування платникам податків, справляння податків і зборів, а також здійснення податкового контролю [3; с. 203]. Цифровізація податкового адміністрування створює низку важливих переваг, які впливають від впровадження таких технологій і інструментів у публічне управління загалом, сприяючи удосконаленню, спрощенню, здешевленню та підвищенню прозорості у справлянні податків і зборів, посиленню взаємодії з платниками податків та наданню їм якісних сервісних послуг, реалізації платниками своїх конституційних прав і належному виконанню обов’язків у сфері оподаткування, ефективному здійсненню податковими органами їхніх функцій (передусім контрольної та сервісної), податковому плануванню та розвитку міжнародної співпраці з компетентними органами іноземних держав [3; с. 203]. На сучасному етапі можна констатувати, що вже відбувся перехід до цифрового податкового адміністрування - організаційно-управлінської діяльності спеціально уповноважених органів державної влади, які реалізують державну податкову політику, з використанням інформаційних і цифрових технологій та інструментів. Така діяльність забезпечена відповідним нормативно-правовим регулюванням, що формується на засадах податкового планування, податкового регулювання та податкового контролю і спрямована на виконання функцій цих органів, захист інтересів платників податків, міжвідомчу та міжнародну співпрацю у сфері оподаткування [3; с. 204].

Ця думка О. М. Чудак є особливо актуальною, оскільки вона підкреслює не лише технічну, але й правову та соціальну складову цифровізації: інструменти стають засобом реалізації принципів рівності, законності та прозорості в податкових

відносинах, дозволяючи платникам податків отримувати сервісні послуги в електронному форматі, а державі - ефективно виконувати контрольні функції без надмірного втручання в господарську діяльність.

Як зазначає В.В. Пухальський у своїй монографії “Податковий контроль в Україні: теоретичні та практичні аспекти”, в умовах цифровізації економіки податковий контроль має ґрунтуватися на широкому впровадженні та активному застосуванні різноманітних цифрових інформаційно-комунікаційних технологій. Такі технології дають змогу оперативно збирати, обробляти та зіставляти дані щодо податкових зобов’язань платників податків, суттєво зменшувати кількість податкових правопорушень, які виникають через використання платниками сучасних цифрових рішень, що ускладнюють правильне визначення податкового зобов’язання, а також своєчасно розробляти ефективні заходи зі стягнення податкового боргу [4, с. 151]. З метою підвищення ефективності податкового контролю в цифровому середовищі автор пропонує вдосконалювати його форми, максимально орієнтуючи їх на онлайн-взаємодію між платниками податків і податковою службою [4, с. 166]. Серед прогресивних форм податкового контролю В.В. Пухальський виділяє горизонтальний податковий моніторинг, який передбачає надання інспекторам органів державних податкових служб віддаленого доступу до інформаційних систем звітності платників. Завдяки цьому значно скорочується кількість податкових перевірок, зменшується адміністративне навантаження на платників податків, знижується вплив людського чинника під час проведення перевірок, а також суттєво зменшується обсяг документів, які необхідно подавати. Позитивною особливістю такої форми контролю є можливість оперативно виявляти та попереджати порушення податкового законодавства [4, с. 166].

В.В. Пухальський справедливо звертає увагу на те, що цифровізація дозволяє мінімізувати суб’єктивний фактор, який часто стає джерелом корупційних ризиків у традиційному контролі, і переорієнтувати податкові органи на превентивний, а не каральний підхід. Горизонтальний моніторинг, як приклад такої прогресивної форми, вже частково реалізується в Україні через механізм добровільного розкриття

інформації в Електронному кабінеті платника податків, що демонструє практичну цінність цих ідей [4, с. 166].

Загалом, цифрові інструменти податкового контролю можна визначити як врегульовану нормами податкового законодавства України сукупність інформаційно-комунікаційних технологій, програмних комплексів, автоматизованих інформаційно-аналітичних систем та механізмів дистанційної електронної взаємодії, які використовуються уповноваженими контролюючими органами в межах наданих їм законом повноважень для збору, обробки, аналізу, верифікації та моніторингу податкової інформації з метою забезпечення законності, ефективності, прозорості та оперативності податкового контролю.

Цифрові інструменти податкового контролю знаходять своє практичне застосування в різних аспектах діяльності контролюючих органів, зокрема в процесі проведення податкових перевірок, звірок, моніторингу ризиків, аналізу даних та взаємодії з платниками податків. Вони інтегруються в систему електронного адміністрування податків, дозволяючи автоматизувати процеси збору інформації з реєстрів, проводити автоматичний аналіз декларацій та виявляти розбіжності в режимі реального часу.

Сучасний прояв використання цифрових інструментів можливо спостерігати в рамках проведення різних заходів податкового контролю. Заслужують на увагу, зокрема, електронні перевірки. Електронна перевірка - це документальна невиїзна позапланова електронна перевірка за заявою платника податків, що проводиться за його ініціативою на підставі поданої заяви, як вказується в підпункті 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 ПКУ Податкового кодексу України (надалі - "ПКУ") [5]. Вона є інструментом самоконтролю, який дозволяє платнику податків упевнитися у правильності свого податкового обліку та завчасно усунути можливі порушення. Виходячи з положень Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 20 листопада 2015 року № 1040 (надалі - "Порядок № 1040"), така перевірка проводиться повністю в дистанційному

електронному форматі без будь-якого прямого фізичного контакту з податковим інспектором [6]. Важливою умовою проведення електронної перевірки є обов'язкове ведення платником податків бухгалтерського обліку виключно в електронній формі. Згідно з пунктом 2 розділу II Порядку № 1040, у заяві платник зобов'язаний підтвердити, що він веде бухгалтерський облік в електронному вигляді відповідно до вимог чинного законодавства, а також формує і зберігає в електронному вигляді первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку, які підтверджують правомірність такого обліку. У рамках електронної перевірки активно використовується цілий комплекс сучасних цифрових інструментів, зокрема: Електронний кабінет платника податків як основний канал подання заяви та документів; автоматизовані інформаційно-аналітичні системи контролюючих органів для обробки та зіставлення даних; електронні реєстри; електронні форми первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, які платник подає разом із заявою.

Електронні перевірки вигідні як платникам податків, так і державі. Платники податків отримують офіційне підтвердження правильності обліку в повністю цифровому форматі, що захищає від майбутніх донарахувань, а податкові органи суттєво зменшують навантаження на інспекторів і зосереджуються на ризикових платниках.

Процедура передбачає, що після отримання заяви контролюючий орган формує наказ в електронній формі, проводить аналіз поданих даних за допомогою автоматизованих систем податкової служби. Платник податків фактично може бути звільнений від відповідальності за порушення, виявлені в результаті електронної перевірки. За результатами такої перевірки контролюючий орган не виносить податкове повідомлення-рішення та не застосовує фінансові санкції. Замість цього платнику надається можливість самостійно виправити виявлені порушення шляхом подання уточнюючих розрахунків (пункт 50.1 статті 50 ПКУ). Лише в разі неподання уточнюючих розрахунків протягом 20 робочих днів після дати складання довідки про проведення електронної перевірки контролюючий орган набуває права здійснити позапланову документальну перевірку, в рамках проведення якої можуть бути встановлені правопорушення в акті проведення перевірки та прийняті за її

результатами податкове повідомлення-рішення (пункт 50.3 статті 50 ПКУ та підпункт 78.1.17 пункту 78.1 статті 78 ПКУ). Як вказує М.І. Сідор, податкове повідомлення-рішення за результатами електронної перевірки не приймається, штрафи не застосовуються, а платникові податків надається можливість надати уточнюючі розрахунки щодо своїх податкових зобов'язань [7, с. 83].

Цифрові інструменти можуть використовуватися в рамках різних форм податкових перевірок, передбачених ПКУ. Згідно з пунктом 75.1 статті 75 ПКУ контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. Камеральні перевірки (підпункт 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 ПКУ) за своєю суттю базуються виключно на даних, зазначених у податкових деклараціях, розрахунках платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (надалі - "ПДВ"), інших електронних джерел, що робить їх цифровими за своєю природою (детальніший аналіз цифрових джерел інформації, використовуваних під час камеральних перевірок, наведено в підрозділі 2.1. цієї кваліфікаційної роботи). Документальні невиїзні перевірки, у свою чергу, проводяться в приміщенні контролюючого органу на основі електронних документів і реєстрів (підпункт 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 ПКУ), а виїзні форми передбачають використання цифрових інструментів для аналізу первинних електронних документів, фото- та відеофіксації, хронометражу із застосуванням електронних засобів.

Фактичні перевірки (підпункт 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 ПКУ), спрямовані на контроль обігу готівки, розрахункових операцій та оформлення трудових відносин, інтегрують цифрові інструменти через дані реєстраторів розрахункових операцій тощо.

Вважаємо, що універсальність цифрових інструментів зумовлена їхньою здатністю забезпечувати оперативний доступ до даних незалежно від місця проведення перевірки, що сприяє суттєвій мінімізації адміністративного навантаження. Наприклад, вважаємо, що під час виїзної документальної перевірки посадові особи контролюючого органу можуть у режимі реального часу отримувати доступ до Єдиного реєстру податкових накладних, системи електронного

адміністрування податку на додану вартість та інших реєстрів для оперативної звірки даних з первинними документами платника податків безпосередньо на місці. У фактичній перевірці інформація з реєстраторів розрахункових операцій надходить до органів Державної податкової служби України (надалі - “ДПС України”) в онлайн-режимі, що дозволяє контролювати проведення розрахункових операцій дистанційно та в реальному часі, а не лише шляхом фізичного обстеження на місці. Це демонструє, що цифровізація пронизує всю систему податкового контролю, роблячи її значно гнучкішою та ефективнішою.

1.2. Роль міжнародного податкового співробітництва у розвитку цифрових інструментів податкового контролю

Розвиток цифрових інструментів податкового контролю в Україні не є ізольованим національним процесом, а відбувається в тісному взаємозв’язку з міжнародними стандартами і зобов’язаннями держави. У сучасних умовах глобалізації економіки та зростання транснаціонального податкового шахрайства ефективність національного податкового адміністрування значною мірою залежить від якості міжнародного правового регулювання обміну інформацією, координації контрольних заходів і впровадження єдиних цифрових стандартів. Саме міжнародні договори та рекомендації провідних міжнародних організацій створюють правову та технологічну основу для формування сучасних цифрових механізмів контролю, які дозволяють переходити від традиційних форм перевірок до автоматизованого, оперативного й превентивного моніторингу податкових зобов’язань.

Особливе значення в цьому контексті має міжнародне співробітництво суб’єктів податкового адміністрування, яке набуло стратегічного характеру у боротьбі з ухиленням від оподаткування. Аналіз правової природи такого співробітництва дає змогу визначити його як систему скоординованих дій компетентних органів різних країн, спрямованих на забезпечення дотримання податкового законодавства та протидію його порушенням. Фундаментом цієї взаємодії виступають багатосторонні конвенції та двосторонні угоди, серед яких

ключову роль відіграє Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25 січня 1988 року, розроблена спільно Радою Європи та ОЕСР (ратифікована Законом України від 17 грудня 2008 року № 677-VI, набула чинності для України 1 липня 2009 року) [8].

Згідно зі статтею 1 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, держави-учасниці зобов'язуються надавати одна одній допомогу в податкових справах, зокрема шляхом обміну інформацією, проведення одночасних перевірок, участі в податкових перевітках за кордоном, стягнення податків, застосування заходів зі збереження сум податків та вручення документів. Вказана конвенція чітко окреслює межі обміну інформацією. Пункт 1 статті 4 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах встановлює, що обмін здійснюється даними, які можуть бути корисними для визначення розміру податку, стягнення податкової заборгованості, застосування виконавчих заходів, притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності. Перелік цілей обміну є вичерпним, і будь-яка інформація, що виходить за його межі, обміну не підлягає. Крім того, пункт 2 статті 4 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах передбачає, що отримана інформація може використовуватися як доказ у кримінальному суді лише за попередньою згодою держави, яка її надала, хоча держави можуть домовитися про скасування цієї умови на основі принципу взаємності. Пункт 3 статті 4 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах дозволяє державі-учасниці повідомити, що її органи можуть інформувати резидента або громадянина про передачу інформації, яка його безпосередньо стосується, до моменту її надання іншій стороні.

Аналіз положень вказаної конвенції свідчить, що взаємна адміністративна допомога може здійснюватися у різних формах, зокрема, у формі обміну інформацією (статті 5-7 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах), податкових перевірок (стаття 9 Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах), допомозі у стягненні податків (розділ II Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах),

вручення документів. (розділ III Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах).

Ці механізми стали основою для формування сучасних цифрових інструментів контролю, оскільки вони передбачають не лише обмін паперовими документами, а й створення єдиних електронних каналів передачі даних у реальному часі.

Ратифікація вказаної Конвенції заклала основи для подальшої інтеграції нашої держави в систему автоматичного обміну податковою інформацією. Так, важливим є приєднання 19.08.2022 України до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки, а також приєднання 03.11.2022 до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін звітами в розрізі країн [9; 10]. Так, Україна отримала доступ до механізмів CRS (Common Reporting Standard) та CbCR (Country-by-Country Reporting), що дали змогу автоматизувати обмін даними про фінансові рахунки резидентів та діяльність багатонаціональних підприємств [11]. Детальна регламентація міжнародного автоматичного обміну інформацією та подання звітності про підзвітні рахунки була здійснена в статті 39-3 ПКУ.

Не менш значущу роль у формуванні цифрових інструментів відіграють рекомендації Організації економічного співробітництва та розвитку (надалі - "ОЕСР") [12]. ОЕСР розробляє глобальні стандарти прозорості та обміну інформацією, модельні конвенції щодо уникнення подвійного оподаткування, а також реалізує План дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), спрямований на протидію розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування [13].

Україна, приєднавшись 1 січня 2017 року до OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS - багатосторонньої глобальної платформи, створеної у 2016 році ОЕСР та Групою двадцяти (G20) з метою залучення всіх зацікавлених країн і юрисдикцій (включаючи країни, що розвиваються) до рівноправної участі в імплементації Пакету заходів BEPS та подальшому розвитку міжнародних податкових стандартів, - взяла на себе зобов'язання щодо моніторингу та активної участі в роботі над податковими викликами цифрової економіки [14]. У контексті реалізації цих

міжнародних стандартів та Національної стратегії доходів до 2030 року (була схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р), Україна активно розвиває цифрові інструменти податкового контролю [15; 16]. Ці заходи детально прописані в Плані цифрового розвитку ДПС України до 2030 року, затвердженому рішенням Комітету з управління інформаційними технологіями у системі управління державними фінансами (протокол № 8 від 18 грудня 2024 року) та введеному в дію Наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2024 року № 660 [2]. Виходячи зі змісту цього плану розвиток цифрових інструментів спрямований на застосування комплексного підходу до розвитку ІТ-ресурсів, автоматизацію бізнес-процесів ДПС України, підвищення рівня сервісів для платників податків та розвиток ІТ-інфраструктури (включаючи мережеве обладнання, програмні рішення та заходи із захисту інформації).

Міжнародні договори, насамперед Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, План дій BEPS та рекомендації ОЕСР є одними з каталізаторів формування цифрових інструментів податкового контролю в Україні. Вони не лише визначають правові рамки обміну інформацією, а й стимулюють впровадження конкретних технологічних рішень - від автоматичного обміну даними до ризик-орієнтованого моніторингу в реальному часі. Для України це означає, що розвиток цифрового податкового контролю є не лише внутрішнім завданням, а й виконанням міжнародних зобов'язань, що відкриває шлях до гармонізації національного законодавства з європейськими та глобальними стандартами.

На окрему увагу й заслуговує практика цифрового податкового контролю в країнах ЄС, оскільки Україна, як держава-кандидат на членство в ЄС, зобов'язана забезпечити гармонізацію національного податкового законодавства з *acquis communautaire* ЄС. Така гармонізація є необхідною умовою наближення національних цифрових інструментів податкового контролю до високих європейських стандартів ефективності, прозорості та автоматизації податкового адміністрування.

Наразі в країнах ЄС велику перевагу надають дистанційним податковим перевіркам завдяки активному використанню цифрових інструментів податкового

контролю. Сучасна еволюція податкового адміністрування в країнах ЄС характеризується фундаментальним переходом від традиційних методів контролю, що базуються на фізичній присутності інспекторів, до високотехнологічних дистанційних механізмів верифікації. Цей процес, який часто називають переходом до “Податкового адміністрування 3.0” за термінологією ОЕСР, відображає стратегічний пріоритет податкових органів: максимізацію охоплення платників податків при мінімізації адміністративних витрат та втручання в господарську діяльність [17, с. 53].

Такий підхід ґрунтується на принципах управління ризиками дотримання податкового законодавства (“risk-based compliance management”), де пріоритет віддається превентивним і автоматизованим заходам на ранніх етапах (“upstream” або “front door” контроль), а виїзні (“on-site”) перевірки застосовують як додатковий інструмент у необхідних випадках [18, с. 48]. У звіті “OECD Tax Administration 2025” підкреслюється зростання ролі автоматизованих електронних перевірок, валідацій та зіставлення інформації про платників податків замість традиційних методів контролю [18, с. 78]. Крім того, завдяки значному збільшенню обсягів доступних даних та впровадженню сучасних аналітичних моделей і штучного інтелекту податкові органи отримують можливість проводити автоматизовані електронні перевірки практично всіх податкових декларацій [18, с. 93]. У звіті вказується, що завдяки використанню таких методів контролю спостерігається помітне зменшення додаткових податкових нарахувань за результатами проведення традиційних перевірок. Це свідчить про високу ефективність превентивних програм забезпечення дотримання податкового законодавства та покращення податкової дисципліни платників завдяки тому, що податкові адміністрації володіють значно більшими обсягами аналітичних даних [18, с. 20].

Ще детальніше перевага невиїзних форм контролю розкривається в Посібнику з управління ризиками дотримання податкового законодавства ЄС 2023 року (EU 2023 CRM Guide) [19]. Автори документа рекомендують спочатку застосовувати менш ресурсоємні методи контролю, а виїзні перевірки проводити за необхідності. Зокрема, камеральна (“desk”) перевірка може бути продовжена виїзною (“on-site”) у

тому випадку, якщо виникає потреба в доступі до оригінальних паперових документів [19, с. 55-56]. Загальний принцип полягає в тому, що спочатку застосовуються форми контролю, які зменшують ризики і потребують мінімальних ресурсів, і після них - більш ресурсоємні методи [19, с. 56-57]. Європейський підхід активно розглядає цифровізацію як ключовий фактор трансформації. У документі підкреслюється тенденція переходу від “реактивного” і “репресивного” підходу (“downstream”) до роботи в реальному часі та превентивного, проактивного підходу (“upstream”), який полегшує дотримання законодавства платниками податків [19, с. 50].

Яскравим прикладом є іспанська система “VIVI” (Virtual Visits for Auditing), яка дозволяє проводити віртуальні візити в тих випадках, коли фізична присутність інспектора на місці не є обов’язковою [19, с. 56]. Система VIVI являє собою спеціалізований комплексний програмно-технічний інструмент, який забезпечує проведення повноцінних віртуальних візитів шляхом використання двосторонньої відеоконференції в реальному часі в поєднанні з інтегрованою системою управління податковими актами, ліквідаціями та електронним документообігом. Віртуальний візит має повну юридичну силу, рівнозначну офлайн-зустрічі. Під час сеансу інспектор і платник податків (або його уповноважений представник) можуть в реальному часі обмінюватися документами, фіксувати факти, ставити запитання, надавати пояснення, а також підписувати акти податкової перевірки та пропозиції щодо донарахувань за допомогою електронного підпису [20]. Процедура ініціюється лише за наявності попередньої згоди платника податків щодо дати, часу та формату проведення заходу. Без такої згоди застосовується традиційний очний формат. За загальним правилом фізична присутність інспектора на місці є обов’язковою лише у виняткових випадках, що вимагають безпосереднього огляду матеріальних об’єктів, проведення інвентаризації, доступу до приміщень або фіксації фізичних обставин, які неможливо підтвердити дистанційно [20].

Такий підхід у країнах ЄС забезпечує значне зменшення адміністративного навантаження на сумлінних платників податків. Автоматизовані системи, електронний обмін даними, застосування алгоритмів аналізу в реальному часі дають

змогу податковим органам охоплювати велику кількість платників без фізичних виїздів, залишаючи виїзні перевірки переважно для високоризикованих платників.

Цифровізація перетворює податковий контроль з ресурсоємного процесу на превентивний та орієнтований на співпрацю з платниками податків. Пріоритет невиїзним (дистанційним, камеральним та віртуальним) формам податкового контролю є системною стратегією на рівні ОЕСР та ЄС. Для України цей досвід має особливу цінність, оскільки відкриває можливість оптимізувати вітчизняну систему податкового контролю, суттєво посилити її цифрову складову та наблизити до європейських стандартів ефективності й прозорості.

Вважаємо, що подальше удосконалення цифрових інструментів податкового контролю в Україні має здійснюватися з урахуванням найкращих міжнародних практик, що забезпечить підвищення ефективності контролю, зменшення адміністративного навантаження на платників податків та зміцнення податкової дисципліни в умовах глобальної цифрової економіки.

Теоретичні основи цифрових інструментів податкового контролю свідчать про те, що вони є фундаментальною складовою сучасної системи податкового адміністрування України. Цифровізація податкового контролю є закономірним етапом розвитку податкового адміністрування, закріпленим у стратегічних документах держави, зокрема в Плані цифрового розвитку ДПС України до 2030 року. Цей перехід до автоматизованих процесів дозволяє контролюючим органам суттєво підвищити ефективність виконання контрольних функцій, зменшити адміністративне навантаження на платників податків і мінімізувати вплив суб'єктивного людського чинника.

Цифрові інструменти податкового контролю можна визначити як врегульовану нормами податкового законодавства України сукупність інформаційно-комунікаційних технологій, програмних комплексів, автоматизованих інформаційно-аналітичних систем та механізмів дистанційної електронної взаємодії, які використовуються уповноваженими контролюючими органами в межах наданих їм законом повноважень для збору, обробки, аналізу, верифікації та моніторингу податкової інформації з метою забезпечення законності, ефективності, прозорості та оперативності податкового контролю.

Цифрові інструменти використовуються в рамках різних форм податкових перевірок, що передбачені ПКУ. Універсальність цифрових інструментів полягає в їхній здатності забезпечувати оперативний доступ до даних незалежно від місця проведення перевірки.

Розвиток цифрових інструментів не є ізольованим національним процесом, а відбувається в тісному взаємозв'язку з міжнародними стандартами. Міжнародне податкове співробітництво створює правову та технологічну основу для формування сучасних цифрових механізмів контролю. Ключову роль відіграє Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах 1988 року, ратифікована Україною у 2008 році. Вона передбачає обмін інформацією, проведення одночасних перевірок, податкові перевірки за кордоном та допомогу в стягненні заборгованості. Важливим кроком стало приєднання України до Багатосторонньої угоди про

автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (CRS) та Багатосторонньої угоди про автоматичний обмін звітами в розрізі країн (CbCR). Це дозволило автоматизувати обмін даними про фінансові рахунки резидентів та діяльність багатонаціональних підприємств, що детально врегульовано статтею 39-3 ПКУ. Не менш значущу роль відіграють рекомендації ОЕСР, План дій BEPS та глобальні стандарти прозорості. Україна, приєднавшись до “Inclusive Framework on BEPS”, взяла зобов’язання щодо моніторингу податкових викликів цифрової економіки, що знайшло відображення в Національній стратегії доходів до 2030 року та Плані цифрового розвитку ДПС України до 2030 року.

Особливе значення має досвід країн ЄС. У державах ЄС перевага надається дистанційним перевіркам завдяки активному використанню цифрових інструментів. Пріоритет віддається превентивним автоматизованим заходам. Яскравим прикладом є іспанська система “VIVI” (Virtual Visits for Auditing), яка дозволяє проводити віртуальні візити податкових інспекторів, забезпечуючи значне зменшення навантаження на сумлінних платників [19; 20].

Теоретичні основи цифрових інструментів податкового контролю демонструють їхню важливу роль у сучасній системі податкового адміністрування. Подальше удосконалення цифрових інструментів податкового контролю в Україні має здійснюватися з урахуванням найкращих міжнародних практик, що забезпечить підвищення ефективності контролю, зменшення адміністративного навантаження на платників податків та зміцнення податкової дисципліни в умовах глобальної цифрової економіки.

РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЦИФРОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз ключових цифрових інструментів податкового контролю за українським законодавством

Сучасна система податкового контролю в Україні характеризується значною кількістю цифрових інструментів, які охоплюють практично всі етапи податкового адміністрування від планування контрольних заходів і моніторингу ризиків до безпосереднього проведення перевірок, аналізу даних та оформлення їх результатів. Завдяки активній цифровізації податкової сфери з'явилася можливість принципово нового підходу до організації податкового контролю.

Відповідно до пункту 61.1 статті 61 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. За змістом положення пункту 61.2 статті 61 ПКУ до контролюючих органів належить система податкових та митних органів.

За пунктом 61.2 статті 61 ПКУ податковий контроль здійснюється шляхом: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог ПКУ; перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 ПКУ; обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів відповідно до статті 39-3 ПКУ.

Серед усіх форм податкового контролю, закріплених у пункті 62.1 статті 62 ПКУ, особливе місце традиційно посідають податкові перевірки. Саме вони є одними з найбільш дієвих і водночас найбільш ресурсоємних механізмів забезпечення дотримання податкового законодавства. У сучасних умовах під впливом активної цифровізації податкового адміністрування традиційні методи організації перевірок зазнають суттєвої трансформації.

Порядок здійснення податкових перевірок регламентовано статтями 75-86 ПКУ. При цьому сам термін “податкова перевірка” у ПКУ не визначено, однак наведено пояснення окремих її видів: камеральна (підпункт 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 ПКУ), документальна (підпункт 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 ПКУ) та фактична (підпункт 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 ПКУ).

О.А. Лукашев зауважує, що саме податкова перевірка як форма контролю є “найбільш ефективною з точки зору виявлення та стягнення недоїмок, забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів” [21, с. 189]. Аналогічної думки дотримується В.В. Пухальський, який вказує, що податкова перевірка як форма контролю є найбільш ефективною, оскільки забезпечує безпосередній контроль за повнотою і правильністю обчислення податків і зборів [4, с. 100-101].

Завдяки впровадженню сучасних інформаційно-телекомунікаційних систем та автоматизованих технологій обробки даних відбувається якісна зміна у підході до планування контрольних заходів. Електронне планування перевірок набуло реального змісту через автоматизований відбір платників податків для проведення документальних перевірок на основі ризик-орієнтованого підходу, формування електронного плану-графіка, автоматичне визначення періодичності перевірок та застосування складної системи оцінок податкових ризиків.

Правовою основою такого електронного планування податкових перевірок є, зокрема, Наказ Міністерства фінансів України від 02 червня 2015 року № 524, яким затверджено Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків [22] (надалі - “Наказ Міністерства фінансів України від 02 червня 2015 року № 524”). Згідно з Наказом Міністерства фінансів

України від 02 червня 2015 року № 524 формування та коригування планів-графіків територіальних органів ДПС України здійснюється виключно засобами інформаційно-телекомунікаційних систем контролюючих органів (абзац 2 пункту 2 розділу 1 Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків).

Це означає, що весь процес відбору платників податків відбувається в автоматичному режимі на підставі даних, які накопичені в інформаційних базах ДПС України. За змістом Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків відбір проводиться за методологією ризик-орієнтованого підходу. Критерії ризику є багатограними і включають як кількісні, так і якісні показники діяльності платника. До критеріїв високого ступеня ризику для фізичних осіб, зокрема, відносяться наявність інформації, яка свідчить про ухилення від оподаткування виплаченої або нарахованої найманим особам заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ та інших виплат, у тому числі внаслідок неукладення трудових договорів (абзац 12 підпункту 1 пункту 4 розділу IV Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків), а також наявність виплат доходів у грошовій або негрошовій формі на користь нерезидентів (абзац 17 підпункту 1 пункту 4 розділу IV Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків). Для юридичних осіб критерії охоплюють, зокрема, зменшення рівня сплати податку на прибуток на 50 та більше відсотків (порівняно з календарним роком, що передував останній документальній плановій перевірці платника податків) (абзац 28 підпункту 1 пункту 5 розділу III Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків), наявність операцій з контрагентами, що мають ознаки ризиковості (абзац 6 підпункту 1 пункту 5 розділу III Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків), декларування від'ємного фінансового результату (абзац 18 підпункту 1 пункту 5 розділу III Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків), значні обсяги ПДВ до бюджетного відшкодування (у розмірі

понад 500 тис.грн за відсутності зовнішньоекономічних операцій) (абзац 30 підпункту 2 пункту 5 розділу III Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків) та інші індикатори, які автоматично обробляються системою.

Після автоматичного відбору та формування проектів планів-графіків вони затверджуються Головою ДПС України (пункт 5 розділу I Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків), після чого в електронному вигляді через автоматизовану інформаційну систему “Управління документами” надсилаються до відповідних територіальних органів разом з обґрунтуванням підстав включення кожного платника (абзац 2 пункту 5 розділу I Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків). Загалом, електронне планування може сприяти реалізації принципу рівності усіх платників податків перед законом, оскільки критерії ризику є єдиними для суб’єктів і застосовуються в автоматизованому режимі.

Цифровізація податкового адміністрування в Україні створила широкі можливості для проведення перевірок без фізичного виїзду до платника податків, забезпечення електронного обміну документами та формування електронних протоколів перевірок [3, с. 143]. Як зазначає О. М. Чудак, цифровізація зумовила можливість дистанційних перевірок, електронного супроводження всього процесу контролю, що передбачає використання електронних направлень на перевірку, цифрову фіксацію ходу перевірки, складання електронних актів перевірок, а також автоматизоване формування довідок і висновків [3, с. 143]. Крім того, електронна система оскарження результатів перевірок включає подання заперечень в електронній формі, електронний розгляд скарг, автоматизовану систему відстеження статусу розгляду скарг та електронне повідомлення платника про результати розгляду [3, с. 143-144]. Такий підхід істотно спрощує процедури та підвищує та оперативність податкового контролю.

Великий прояв застосування цифрових інструментів спостерігається в рамках камеральних перевірок. Камеральна перевірка за своєю сутністю є цифровізованою

формою податкового контролю, оскільки вона проводиться виключно на підставі даних, які вже наявні в електронних системах контролюючого органу.

За змістом підпункту 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 ПКУ камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних:

- зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків;
- системи електронного адміністрування податку на додану вартість;
- Єдиного реєстру податкових накладних;
- даних митних декларацій;
- Єдиного реєстру акцизних накладних;
- системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового;
- Система обліку даних реєстраторів розрахункових операцій;
- Єдиного реєстру ліцензіатів та місць обігу пального;
- Єдиного реєстру ліцензіатів з виробництва та обігу спирту етилового, спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини та рідин, що використовуються в електронних сигаретах.

Таким чином, камеральна перевірка повністю побудована на цифрових джерелах інформації і не потребує фізичного витребування документів від платника податків у звичайному порядку. Кожне з перелічених джерел інформації є самостійним потужним цифровим інструментом, який може використовуватися в рамках проведення заходів податкового контролю.

Так, Єдиний реєстр податкових накладних (надалі - "ЄРПН") (діє на підставі Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246) забезпечує автоматичну фіксацію всіх податкових накладних та розрахунків коригування [23; 24]. Система електронного адміністрування ПДВ дозволяє в реальному часі контролювати рух податкового кредиту та податкових зобов'язань [25]. Єдиний реєстр акцизних накладних (діє на підставі Порядку ведення Єдиного реєстру акцизних накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24.02.2016 № 114) та система електронного адміністрування реалізації пального та

спирту етилового (діє на основі Порядку електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, що затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 24 квітня 2019 р. № 408) контролюють обіг підакцизних товарів [26; 27]. Система обліку даних реєстраторів розрахункових операцій (діє на основі Порядку функціонування Системи обліку даних реєстраторів розрахункових операцій, що затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 05 серпня 2020 року № 477) фіксує розрахункові операції [28]. Єдиний реєстр ліцензіатів з виробництва та обігу спирту етилового, спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (діє на підставі Порядку ведення Єдиного реєстру ліцензіатів з виробництва та обігу спирту етилового, спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, що затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 4 квітня 2025 р. № 374) забезпечує контроль за дотриманням ліцензійних умов [29].

Сукупність вказаних реєстрів створює цифрову екосистему, яка дозволяє контролюючому органу проводити глибокий автоматизований аналіз діяльності платника податків без його фізичної присутності.

Детальний актуальний порядок організації та проведення камеральних перевірок затверджено Наказом ДПС України від 06 січня 2026 року № 4 “Про затвердження Загального порядку організації та проведення контролюючими органами камеральних перевірок податкової звітності та окремої звітності фінансових агентів, крім звітності з трансфертного ціноутворення” [30]. Згідно з пунктом 4 вказаного порядку камеральна перевірка проводиться виключно на підставі даних з джерел, які вказуються в підпункті 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 ПКУ. Крім цього, уточнено, що перевірки проводяться на основі даних щодо сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов’язання в інформаційно-комунікаційній системі “Податковий блок”, що відповідає підпункту 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 ПКУ.

Такий широкий перелік автоматизованих джерел інформації перетворює камеральну перевірку на повністю цифровий процес, у якому основну роль відіграють саме інформаційно-телекомунікаційні системи контролюючих органів. Порядок акцентує на тому, що під час проведення камеральної перевірки аналізуються дані інформаційно-комунікаційної системи ДПС України за поданими податковими деклараціями, з урахуванням особливостей кожного податку, збору, платежу і статусу отриманої податкової декларації. Також використовуються відповідні особливості проведення перевірки з кожного податку і збору.

Великий масив даних платників податків подає через електронний кабінет, який є основним “містком” для взаємодії між платником податків і ДПС України. Відповідно до змісту статті 42-1 ПКУ електронний кабінет створюється та функціонує за принципом спрощення процедури взаємодії платників податків та контролюючого органу, прискорення електронного документообігу між ними. Він забезпечує можливість реалізації платниками податків прав та обов’язків, визначених ПКУ, у тому числі шляхом перегляду інформації про платника податків, що збирається, використовується та формується контролюючими органами у зв’язку з обліком платників податків та адмініструванням податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску, здійсненням податкового контролю.

У діяльності ДПС України функціонує ціла низка інших інформаційно-телекомунікаційних систем. Як зазначає В. В. Пухальський, в ДПС України діють такі ІТ-системи: “Податковий блок”, “Аналітичний блок”, “Управління документами”, “Єдине вікно подання електронної звітності”, “Електронний кабінет”, “Фінанси і персонал”, “Державний реєстр фізичних осіб - платників податків” тощо [4, с. 154]. Кожна з цих систем виконує свою специфічну функцію.

Особливе місце серед них посідає система “Податковий блок”. За інформацією ДПС України, ця система призначена для виконання основних завдань, покладених на органи ДПС України: податковий облік та реєстрація платників податків, прийом та обробка документів податкової звітності та облік платежів, перевірка податкової звітності на відповідність вимогам та нормам, встановленим законодавчими та

нормативними актами України [31]. Створення системи “Податковий блок” передбачає впровадження чотирьох ключових сегментів операційної діяльності податкової служби: реєстрація платників податків, обробка податкової звітності та платежів, облік платежів, а також податковий аудит [31]. Підсистема “Податковий аудит” в межах системи “Податковий блок” дозволяє стандартизувати процес відбору платників податків для проведення податкового аудиту та розширити зону податкового контролю за виконанням податкових зобов’язань платниками податків без додаткового втручання в їх діяльність [31].

Таким чином, камеральні перевірки - одні з найбільш цифровізованих перевірок, що повністю побудовані на даних автоматизованих реєстрів та інформаційних систем. Це дозволяє контролюючим органам проводити аналіз податкової дисципліни платників податків у режимі реального часу без фізичного контакту з платником. Такий підхід суттєво зменшує адміністративне навантаження на сумлінних платників податків, одночасно посилюючи превентивний вплив на потенційних порушників. Цифрові інструменти, які використовуються в рамках камеральних перевірок, стають основою сучасної моделі податкового адміністрування.

У межах даного кваліфікаційного дослідження пропонується провести деталізований аналіз окремих ключових цифрових інструментів податкового контролю.

В системі податкового контролю особливе місце посідає електронний аудит. Концепція електронного аудиту передбачає надання платниками податків бухгалтерської, фінансової та первинної інформації у стандартизованому електронному форматі, яка надалі опрацьовується спеціалізованим програмним забезпеченням контролюючого органу без необхідності фізичного витребування великого обсягу паперових документів [32; 33]. Загальноприйнятим міжнародним стандартом такого подання інформації є Standard Audit File - Tax, скорочено SAF-T, розроблений ОЕСР. SAF-T містить структуровані, експортовані безпосередньо з бухгалтерської системи платника достовірні дані про активи, зобов’язання, власний

капітал, доходи, витрати та зміни у фінансово-господарському стані за певний період [32; 33].

Необхідність запровадження електронного аудиту в Україні зумовлена низкою системних недоліків, які притаманні традиційній моделі податкового контролю. Ці недоліки чітко проаналізовані в Національній стратегії доходів до 2030 року, що була схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218 [15, с. 37; 16]. Як зазначається у вказаній стратегії, до основних проблем належать недостатня точність існуючої системи оцінки ризиків, відсутність можливості оперативного аналізу великих обсягів інформації, у тому числі документів у паперовому вигляді, в обмежених часових рамках. Крім цього, серед проблем окреслюється недостатньо ефективного превентивного виявлення помилок під час розрахунку податкових зобов'язань, що призводить до накопичення суттєвих податкових ризиків і значних донарахувань за результатами перевірок, складання великої кількості актів фактичних перевірок на паперових носіях із ручним заповненням, а також значний вплив людського чинника під час здійснення податкового контролю [15]. Електронний аудит, власне, дозволяє усунути зазначені недоліки, оскільки платник подає дані в електронному, структурованому форматі, а контролюючий орган отримує можливість проводити глибокий автоматизований аналіз за допомогою спеціального програмного забезпечення.

На сьогодні в Україні вже сформовано нормативно-правову базу для впровадження електронного аудиту. Згідно з пунктом 85.2 статті 85 ПКУ великий платник податків, тобто юридична особа або постійне представництво нерезидента, у якого обсяг доходу за останні чотири послідовні податкові квартали перевищує еквівалент 50 мільйонів євро або загальна сума сплачених податків, зборів, платежів перевищує еквівалент 1,5 мільйона євро (підпункт 14.1.24 пункту 14.1 статті 14 ПКУ), зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України “Про електронні документи та електронний документообіг” та “Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги” копії таких документів, що створюються ним в електронній формі з обліку доходів, витрат та інших показників,

пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, не пізніше двох робочих днів, наступних за днем отримання запиту.

Згідно з пунктом 3.2. розділу III Порядку надання документів великими платниками податків в електронній формі під час проведення документальної перевірки, що затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 07 листопада 2011 року № 1393, великі платники податків зобов'язані надавати документи у форматі XML у вигляді стандартного аудиторського файлу SAF-T UA [34]. Цей файл містить експортовані з вихідної системи обліку дані про наявність та стан активів, власного капіталу та зобов'язань, а також інформацію щодо змін у фінансово-господарському стані суб'єкта господарювання за певний період [34]. Структура SAF-T UA наведена в додатку до вказаного Порядку і включає детальні дані про фінансово-господарську діяльність платника. Це дає змогу контролюючим органам проводити автоматизований аналіз без необхідності фізичного витребування великої кількості паперових документів.

Концепція електронного аудиту активно розвивається. Реалізація проекту “Е-аудит” триватиме до 2027 року [15]. Згідно з Національною стратегією доходів до 2030 року, що була схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218, починаючи з 2027 року планується впровадити інформаційно-технологічні рішення для обробки даних SAF-T UA для всіх платників податків, які є платниками ПДВ, за умови прийняття відповідних змін до законодавства [15, с. 31]. Наразі обов'язок подавати інформацію у форматі SAF-T UA поширюється саме на великих платників податків.

Запровадження SAF-T UA має не лише контрольний, а й сервісний характер. Платники податків отримують можливість самостійно перевіряти свої дані до проведення перевірки, а контролюючі органи отримують змогу проводити більш швидкий аналіз. Водночас, як справедливо зазначає В.В. Пухальський, не завжди суб'єкти малого і середнього бізнесу мають достатні фінансові та технічні можливості для впровадження програмного забезпечення, яке забезпечує

формування документів у форматі SAF-T UA [4, с. 158]. Окрім додаткових витрат на програмне забезпечення, представники малого бізнесу часто зазначають складність роботи з цифровими сервісами, брак необхідних навичок, а також ризики, пов'язані зі зберіганням даних і потенційними кіберзагрозами [4, с. 158]. Ця думка є особливо релевантною, оскільки масове запровадження SAF-T UA для всіх категорій платників може створити додаткове адміністративне навантаження для суб'єктів господарювання, які не належать до великих платників податків.

Окремо варто звернути увагу на встановлений законодавством строк у два робочі дні для надання інформації у форматі SAF-T UA. Вважаємо, що такий стислий строк стимулює платників утримувати бухгалтерський облік у постійно актуальному електронному вигляді, змушує оперативно реагувати на запити контролюючого органу та дозволяє проводити перевірки в більш стислі строки.

ДПС України вперше застосувала стандартний аудиторський файл SAF-T UA під час проведення документальної перевірки з питань бюджетного відшкодування ПДВ (виходячи з повідомлення ДПС України у вересні 2025 року) [35]. На запит контролюючого органу платник податків надав дані у стандартизованому електронному форматі, що дозволило повністю замінити традиційне опрацювання великого обсягу паперових документів на сучасний цифровий аналіз. Зазначається, що завдяки SAF-T UA інспектори отримали повну аналітичну інформацію в уніфікованому вигляді про всі господарські операції платника, починаючи від первинних документів і закінчуючи показниками фінансової звітності. Такий підхід дав змогу значно прискорити перевірку, підвищити її якість і зосередити увагу не на технічному опрацюванні паперів, а на суті господарських операцій та правильності формування податкових зобов'язань і податкового кредиту [35].

Цей перший приклад використання SAF-T UA під час перевірки є важливим свідченням того, що електронний аудит переходить у реальну практику податкового контролю. Водночас такий досвід створює передумови для подальшого розширення сфери застосування SAF-T UA.

Ще один важливий і водночас один з найбільш використовуваних цифрових інструментів податкового контролю - система обліку даних реєстраторів

розрахункових операцій (надалі - “СОД РРО”). Відповідно до підпункту 14.1.278 пункту 14.1 статті 14 ПКУ СОД РРО - інформаційна система, призначена для збору, зберігання, використання даних реєстраторів розрахункових операцій та програмних реєстраторів розрахункових операцій (у тому числі електронних копій розрахункових документів та фіскальних звітних чеків, створених реєстраторами розрахункових операцій та програмними реєстраторами розрахункових операцій), перевірки справжності та достовірності розрахункових документів. Користувачам-покупцям (споживачам) через Електронний кабінет забезпечується можливість контролю справжності та достовірності розрахункових документів, що зберігаються в СОД РРО. Порядок функціонування Системи обліку даних реєстраторів розрахункових операцій затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 05 серпня 2020 року № 477 [28]. Відповідно до пункту 4 розділу II вказаного Порядку СОД РРО забезпечує, зокрема, функціонування у цілодобовому режимі; інтеграцію та обмін даними з фіскальним сервером контролюючого органу та іншими інформаційними системами ДПС України; обробку даних, отриманих від Системи збору і зберігання даних РРО, побудованої за технологією Національного банку України, та від фіскального сервера контролюючого органу; збереження даних про реєстрацію, перереєстрацію, скасування реєстрації РРО/ПРРО.

СОД РРО тісно пов’язана з функціонуванням самих реєстраторів розрахункових операцій. Відповідно до абзацу 4 частини 1 статті 1 Закону України “Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” реєстратор розрахункових операцій (надалі - “РРО”) - це пристрій або програмно-технічний комплекс, в якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з торгівлі валютними цінностями в готівковій формі та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг), операцій з видачі готівкових коштів держателям електронних платіжних засобів та з приймання готівки для виконання платіжних операцій [36]. До реєстраторів розрахункових операцій належать: електронний контрольно-касовий апарат, електронний контрольно-касовий реєстратор, вбудований електронний

контрольно-касовий реєстратор, комп'ютерно-касова система, електронний таксометр, автомат з продажу товарів (послуг) тощо [36].

СОД РРО є не просто технічним засобом фіксації розрахункових операцій, а повноцінним елементом державної системи податкового контролю. Вона забезпечує безперервний автоматизований збір, зберігання та обробку даних про розрахункові операції, що здійснюються суб'єктами господарювання. Через цю систему здійснюється постійний автоматизований збір даних від усіх видів реєстраторів - як традиційних апаратних РРО, так і сучасних програмних реєстраторів розрахункових операцій. Так, за абзацом 2 пункту 7 статті 3 Закону України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" суб'єкти господарювання, які використовують РРО (крім електронних таксометрів, автоматів з продажу товарів (послуг) та реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для обліку та реєстрації операцій з торгівлі валютними цінностями в готівковій формі), повинні подавати до контролюючих органів по дротових або бездротових каналах зв'язку електронні копії розрахункових документів і фіскальних звітних чеків, які містяться на контрольній стрічці в пам'яті реєстраторів розрахункових операцій або в пам'яті модемів, які до них приєднані.

Крім цього, користувачам-покупцям (споживачам) через Електронний кабінет забезпечується можливість контролю справжності та достовірності розрахункових документів, що зберігаються в СОД РРО. Така можливість є однією з ключових особливостей системи. Покупець може самостійно перевірити, чи був виданий фіскальний чек за його покупку, чи відповідає сума і реквізити чеку даним, зареєстрованим у системі. Це підвищує прозорість розрахунків, дозволяє громадянам брати активну участь у контролі за дотриманням касової дисципліни та сприяє зменшенню тіньового обігу готівки.

Сучасним цифровим розвитком цієї сфери контролю за розрахунковими документами став програмний реєстратор розрахункових операцій (надалі - "ПРРО"). ПРРО - це програмно-технічний комплекс, який встановлюється на комп'ютер, планшет або смартфон і дозволяє створювати та фіскалізувати чеки в електронній формі [37]. На відміну від класичних апаратних РРО програмні

реєстратори не вимагають фізичного касового апарату, що робить їх значно більш доступними, мобільними та економічно вигідними для суб'єктів господарювання, особливо для малого та середнього бізнесу, кур'єрської доставки, онлайн-торгівлі та мобільної торгівлі [37].

Ключові відмінності між традиційними реєстраторами розрахункових операцій та ПРРО є суттєвими і відображають загальну тенденцію цифровізації касової дисципліни. Як вказують П. Патута та Т. Шматковська у своїй статті “Особливості використання та реєстрації РРО та ПРРО в системі розвитку сучасних інформаційно-комунікаційних технологій”, апаратний РРО є фізичним пристроєм або програмно-технічним комплексом, який потребує обов'язкової реєстрації в ДПС України, періодичного технічного обслуговування, наявності фіскальної пам'яті та придбання за власні кошти суб'єкта господарювання [38, с. 65-66]. На відміну від цього, ПРРО являє собою програмне забезпечення, яке може бути встановлене на будь-який сумісний пристрій (комп'ютер, планшет або смартфон) [38, с. 65-66]. Контролюючий орган забезпечує користувачам безкоштовне програмне рішення, а за бажанням суб'єкт господарювання може придбати відповідне програмне забезпечення у розробників. РРО інтегрується безпосередньо з СОД РРО, забезпечуючи автоматичну передачу даних у режимі реального часу [38, с. 65-66].

СОД РРО та самі РРО безперечно належать до цифрових інструментів податкового контролю. Вони забезпечують збір, зберігання, обробку та аналіз даних про всі розрахункові операції, дозволяють контролюючим органам здійснювати постійний дистанційний моніторинг дотримання касової дисципліни, виявляти факти нефіскалізації виручки, проводити автоматичний аналіз ризиків ухилення від оподаткування та формувати доказову базу для застосування заходів податкового впливу. Завдяки цим системам податкові органи отримують можливість здійснювати контроль за обігом готівки та розрахункових операцій без необхідності постійної фізичної присутності інспекторів на місці здійснення господарської діяльності, що відповідає сучасним принципам ризик-орієнтованого та превентивного податкового контролю.

Важливим нововведенням у функціонуванні СОД РРО стало розширення можливостей контролюючих органів щодо моніторингу грошових переказів. З 1 березня 2025 року ДПС України отримує із СОД РРО інформацію щодо громадян, які, як зазначається в повідомленні ДПС України, “систематично отримують кошти на власні рахунки за продані товари (фактично займаються підприємницькою діяльністю без державної реєстрації)”, а також щодо “фізичних осіб - підприємців, які також отримують кошти на свої рахунки, при цьому не мають зареєстрованих РРО/ПРРО, таким чином порушуючи вимоги в частині порядку проведення розрахунків” [39].

Наказом Міністерства фінансів України від 22 листопада 2024 року № 601 “Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 21 січня 2016 року № 13” внесено зміни до Наказу Міністерства фінансів України від 21 січня 2016 року № 13 “Про затвердження Положення про форму та зміст розрахункових документів/електронних розрахункових документів, Порядку подання звітності, пов’язаної із використанням книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок), форми № ЗВР-1 Звіту про використання книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок)” [40; 41].

За змістом пункту 1 розділу 1 Положення про форму та зміст розрахункових документів/електронних розрахункових документів ним визначено форми і зміст розрахункових документів щодо підтвердження факту продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів у сфері торгівлі, ресторанного господарства та послуг тощо. Були внесені суттєві зміни до вказаного Положення. Так, було оновлено розділ VI Положення, яким врегульовано нову форму та обов’язкові реквізити фіскального касового чеку за операціями з приймання коштів для подальшого їх переказу (форма ФКЧ-3). Раніше, до запровадження вказаних змін, наведений розділ VI Положення стосувався фіскального касового чека за операціями приймання та переказу готівкових коштів через програмно-технічний комплекс самообслуговування (надалі - “ПТКС”). ПТКС - це пристрій, який дозволяє споживачеві самостійно здійснювати платіжні операції. Найпоширенішими прикладами є платіжні термінали, через які можна оплачувати послуги чи

поповнювати рахунки [42]. Відтепер рядок 5 чеку за операціями з приймання коштів для подальшого їх переказу має містити інформацію про “номер ПТКС / номер відокремленого підрозділу надавача платіжних послуг” (замість “адреса розміщення ПТКС”). Відповідно, Міністерством фінансів України розширена сфера застосування вказаного чеку щодо переказу коштів, оскільки наразі його необхідно видавати за операціями з приймання готівки не тільки через ПТКС, а й у касах відокремлених підрозділів надавачів платіжних послуг.

На практиці це означає, що покупець, який вносить оплату за отриманий товар через касу надавача платіжних послуг (а такими, серед іншого, є небанківський надавач платіжних послуг “NovaPay”, що входить до групи компаній “NOVA” разом з ТОВ “НОВА ПОШТА” [43]), зобов’язаний отримати чек переказу коштів за оновленою формою №ФКЧ-3. Такий чек, окрім іншого, має містити інформацію про отримувача переказу, тобто про продавця товару, а саме: прізвище, ім’я, по батькові та податковий номер (рядок 8.1 вказаного чеку).

Завдяки запровадженню оновленої форми чека ДПС України отримала додатковий механізм ідентифікації продавців, які здійснюють продаж товарів через інтернет і отримують післяплату за свій товар через такі сервіси, як NovaPay. ДПС України має можливість автоматично отримувати із СОД РРО дані про фізичних осіб, які систематично приймають кошти на свої рахунки за продані товари. Ці нововведення розширюють можливості контролюючих органів щодо моніторингу розрахункових операцій у сфері дистанційної торгівлі. ДПС України повідомляє, що “за перші 20 днів березня 2025 року ДПС України ідентифікувала десятки тисяч платників податків і громадян, які систематично отримують кошти на власні рахунки. В окремих випадках кількість переказів на одну особу досягає сотень транзакцій, при цьому відсутня державна реєстрація або використання РРО/ПРРО” [39].

Таким чином, внесення вказаних змін та початок застосування оновленої форми фіскального касового чеку за операціями з приймання коштів для подальшого їх переказу є важливим кроком у розвитку цифрових інструментів податкового контролю. Ці нововведення дозволяють контролюючому органу отримувати більш

повну та оперативну інформацію про розрахункові операції в сфері дистанційної торгівлі.

Запровадження оновленої форми фіскального касового чека ФКЧ-3 суттєво розширило сферу автоматичного моніторингу через СОД РРО. Наразі СОД РРО автоматично фіксує дані фактично про кожну таку транзакцію з приймання коштів для подальшого їх переказу через каси відокремлених підрозділів небанківських надавачів платіжних послуг, включаючи разові (поодинокі) продажі товарів фізичними особами, які не мають наміру здійснювати систематичну підприємницьку діяльність. З одного боку, такий підхід може бути обґрунтованим заходом протидії тіньовій економіці та ухиленню від оподаткування шляхом виявлення фактів систематичного отримання коштів без державної реєстрації як суб'єкта господарювання. З іншого боку, масовий автоматизований збір і аналіз персональних даних щодо банківських (платіжних) операцій широкого кола фізичних осіб, у тому числі тих, хто виконує епізодичні цивільно-правові угоди, створює ризики надмірного втручання держави в приватне життя та свободу підприємницької діяльності. У зв'язку з цим особливо важливим є забезпечення балансу між публічним інтересом у належному податковому контролі та конституційними правами громадян на недоторканність приватного життя, а також дотримання принципу пропорційності будь-яких заходів податкового контролю.

СОД РРО разом з РРО є важливими цифровими інструментами податкового контролю. При цьому на відміну від інструментів контролю, які застосовуються виключно в рамках проведення податкових перевірок (наприклад, е-аудит великих платників податків), РРО та ПРРО функціонують у постійному режимі з урахуванням щоденного обов'язку суб'єктів господарювання реєструвати розрахункові документи. Кожна розрахункова операція, фіскальний чек та Z-звіт автоматично передаються до СОД РРО, формуючи централізований масив даних у режимі реального часу. Зазначені інструменти забезпечують безперервний автоматизований збір, зберігання та обробку інформації про розрахункові операції. Дані, отримані від РРО та ПРРО, мають статус податкової інформації відповідно до підпункту 72.1.1.4 підпункту 72.1.1 пункту 72.1 статті 72 ПКУ і можуть бути

використані контролюючим органом як доказ під час проведення податкових перевірок. Інформація з СОД РРО може використовуватися не лише безпосередньо під час перевірок, а й постійно - для ризик-орієнтованого аналізу, автоматичного відбору платників податків до плану-графіка перевірок та превентивного виявлення можливих порушень. За пунктом 74.1 статті 74 ПКУ податкова інформація, зібрана відповідно до ПКУ, зберігається в базах даних інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.

Не менш значущим цифровим інструментом податкового контролю є система автоматизованого моніторингу відповідності податкової накладної/розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків (надалі - "СМКОР"), регламентація якої здійснена в Постанові Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 року № 1165 "Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних" [44]. Відповідно до пункту 1 загальної частини вказаного Порядку автоматизований моніторинг відповідності податкової накладної/розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків - це сукупність заходів та методів, що застосовуються контролюючим органом для виявлення ознак наявності ризиків порушення норм податкового законодавства за результатами проведення автоматизованого аналізу наявної в інформаційних системах контролюючих органів податкової інформації. Фактично СМКОР є автоматизованим моніторингом відповідності податкової накладної/розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатнім для зупинення її реєстрації в ЄРПН.

Податкова накладна є ключовим первинним документом у відносинах платників ПДВ. Відповідно до пункту 201.1 статті 201 ПКУ податкова накладна складається платником ПДВ в електронній формі на дату виникнення податкових зобов'язань та реєструється в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений ПКУ термін. Складання і реєстрація податкової накладної відбувається, наприклад, при здійсненні операцій з постачання товарів або послуг іншому платнику ПДВ. Податкові накладні, отримані з ЄРПН, є для отримувача

товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту (пункт 198.6 статті 198 ПКУ). Податковий кредит, виходячи зі змісту підпункту 14.1.181 пункту 14.1 статті 14 ПКУ, являє собою суму, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду. Таким чином, правильність і своєчасність реєстрації податкової накладної в ЄРПН безпосередньо впливають на формування податкового кредиту покупця.

Без реєстрації податкової накладної покупець не може включити сплачений ПДВ до складу податкового кредиту. Саме тому механізм контролю за реєстрацією податкових накладних набуває особливого значення в системі податкового адміністрування.

Автоматизований моніторинг, що здійснюється в рамках СМКОР, має чітко визначений алгоритмічний характер. Кожна податкова накладна/розрахунок коригування, подана для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних, проходить перевірку. Д.Б. Крилов у своїй статті “Проблемні аспекти процедур, пов’язаних з моніторингом та реєстрацією податкових накладних” вказує, що автоматизований моніторинг податкових накладних умовно можна поділити на стадії [45, с. 343]. Так, спочатку перевіряється наявність ознак безумовної реєстрації. У разі їх відсутності проводиться перевірка на відповідність критеріям ризиковості платника податку. Далі оцінюється наявність позитивної податкової історії платника. І на останньому етапі перевіряється відповідність критеріям ризиковості самої господарської операції. У разі виявлення ризиків реєстрація податкової накладної зупиняється до надання платником пояснень та копій документів, що підтверджують реальність здійснення операції. Автоматизований моніторинг податкових накладних є процесом, заснованим на алгоритмі, де кожний наступний етап залежить від результату попереднього [45, с. 343].

Справедливою є думка Д.Б. Крилова, що такий підхід дозволяє мінімізувати витрати часу працівників контролюючих органів і пришвидшувати процедуру реєстрації податкових накладних [45, с. 343]. Водночас можливість прийняття за наслідками автоматизованого моніторингу негативного для платника податку рішення свідчить про необхідність контролюючого органу належним чином

мотивувати таке рішення, що в умовах повної автоматизації цієї процедури є складним завданням [45, с. 343]. Детальніший аналіз проблемних аспектів функціонування СМКОР здійснено в підрозділі 3.1 даної кваліфікаційної роботи.

Критерії ризиковості платника податку та ризиковості здійснення операцій затверджені відповідними додатками до вказаного Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН. До критеріїв ризиковості платника, зокрема, відносяться: відсутність відкритих рахунків у банку/небанківського надавача платіжних послуг, крім рахунків у Казначействі (крім бюджетних установ) (пункт 5 Додатку 1 до зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН); реєстрація платника фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління неіснуючим, померлим, безвісти зниклим особам згідно з інформацією, наявною в контролюючих органах (пункт 2 Додатку 1 до зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН).

Критерії ризиковості операцій включають, серед іншого, відсутність або анулювання ліцензій на виробництво, експорт, імпорт та оптову торгівлю підакцизними товарами щодо товарів, зазначених у податковій накладній (пункт 2 Додатку 3 до зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН). Як зазначає О. М. Чудак, аналіз Постанови Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 року № 1165 “Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних” дозволяє виокремити основні критерії проведення моніторингу адміністрування ПДВ: відповідність обсягів придбання (чи продажу), наявність податкового боргу, ризиковість господарських операцій та історія діяльності платника ПДВ [3, с. 147].

Таким чином, СМКОР є цифровим інструментом податкового контролю, який дозволяє ДПС України здійснювати автоматизований аналіз усіх податкових накладних до моменту їх реєстрації в ЄРПН. ДПС України визначає СМКОР як “ефективний інструмент податкового контролю, що запобігає зловживанням з податковими накладними”. Зазначається, що “система аналізує всі накладні на

відповідність критеріям ризику: реєстрація без обмежень, ризиковість платника, позитивна податкова історія та ризиковість операції. Якщо накладна потрапляє під ризику, її реєстрацію зупиняють до підтвердження реальності господарської операції” [46].

На відміну від інструментів контролю, які застосовуються саме в рамках проведення податкових перевірок, СМКОР функціонує у постійному режимі як обов’язковий елемент податкового адміністрування. Кожна податкова накладна, подана для реєстрації, автоматично проходить алгоритмічний моніторинг у реальному часі, що забезпечує безперервний автоматизований збір і аналіз інформації. Дані, отримані в результаті роботи СМКОР, мають статус податкової інформації і можуть бути використані ДПС України, зокрема, для формування стратегії проведення заходів податкового контролю діяльності платників податків. Вважаємо, що інформація з системи може використовуватися постійно для ризик-орієнтованого аналізу, автоматичного відбору платників податків до плану-графіка перевірок, здійснення превентивного виявлення можливих порушень податкового законодавства.

Такий постійний характер функціонування СМКОР суттєво відрізняє її від інструментів, які активізуються лише в межах проведення конкретної податкової перевірки, і робить її одним з основних елементів сучасної цифрової моделі податкового контролю в Україні.

Важливим напрямом цифровізації податкового контролю є також моніторинг контрольованих операцій у сфері трансфертного ціноутворення. Порядок здійснення такого контролю врегульовано статтею 39 ПКУ. Згідно з підпунктом 39.5.1 пункту 39.5 статті 39 ПКУ податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу “витягнутої руки” здійснюється шляхом моніторингу контрольованих операцій, опитування з питань трансфертного ціноутворення та проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу “витягнутої руки”. За підпунктом 39.5.1.1 підпункту 39.5.1 пункту 39.5 статті 39 ПКУ моніторинг умов контрольованих операцій здійснюється шляхом аналізу звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного

ціноутворення, глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла) та звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, будь-яких інших інформаційних джерел, та шляхом отримання податкової інформації відповідно до статті 73 ПКУ.

Як зазначає О. М. Чудак, цифровізація податкового контролю в напрямі моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб чи працівників платника податків проявляється, насамперед, у можливості здійснення електронного моніторингу контрольованих операцій за допомогою автоматизованої системи збору й аналізу інформації з питань трансфертного ціноутворення, автоматичного зіставлення даних з різних джерел, а також застосування спеціальних алгоритмів для виявлення операцій, що містять податкові ризики [3, с. 144]. Крім того, цифровізація охоплює використання таких інструментів опитування, як електронні анкети та опитувальники, проведення інтерв'ю у форматі відеоконференцій, автоматизовану систему фіксації та аналізу відповідей, а також забезпечення захисту персональних даних шляхом багаторівневої авторизації, шифрування інформації та контролю за доступом до даних [3, с. 158].

Нормативне закріплення механізмів моніторингу контрольованих операцій міститься в Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 14 серпня 2015 року № 706 [47]. Згідно з пунктом 2 цього Порядку цілями моніторингу як складової частини податкового контролю за трансфертним ціноутворенням є встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу “витягнутої руки”, виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення, виявлення ризиків відсутності розумної економічної причини (ділової мети), проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань, а також забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції тощо.

Під час здійснення моніторингу контролюючі органи використовують джерела інформації відповідно до підпункту 39.5.3.1 підпункту 39.5.3 пункту 39.5 статті 39 ПКУ, програмні продукти та інформаційні системи ДПС України, інформацію про

здійснені контрольовані операції, звіти, документацію, майстер-файл, звіти в розрізі країн, повідомлення, додаткову інформацію та/або обґрунтування, які надаються платниками податків, інформацію (матеріали і відомості) контролюючих органів, інформаційні бази даних та іншу інформацію органів державної влади України, інформацію, отриману від державних органів інших країн, а також будь-яку публічну інформацію про можливі ризики заниження платниками податків податкових зобов'язань під час здійснення контрольованих операцій.

Такий комплексний підхід до моніторингу контрольованих операцій свідчить про те, що цифровізація в цій сфері не обмежується лише технічним збором даних, а охоплює системний аналіз інформації з різних джерел.

Одним з цифрових інструментів, що реалізує зазначені можливості в сфері трансфертного ціноутворення, є автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення (Big Data TP). Система була введена в експлуатацію 30 грудня 2024 року відповідно до Наказу Державної податкової служби України від 06 листопада 2024 року № 809, виходячи з інформації, яка міститься у Звіті про стан виконання національної стратегії доходів до 2030 року у 2024 році [48, с. 19]. Як вказує П.П. Латковський, застосування технологій великих даних (Big Data) та алгоритмів штучного інтелекту дозволяє податковим органам значно ефективніше здійснювати моніторинг економічної діяльності. Ці інструменти використовуються для детального аналізу фінансових операцій, виявлення схем ухилення від сплати податків, а також прогнозування потенційних ризиків. Зокрема, автоматизовані системи здатні обробляти тисячі транзакцій і оперативно виявляти аномалії чи підозрілі операції [1, с. 66].

Big Data TP призначена для автоматизованого виявлення ризиків недотримання платниками податків принципу “витягнутої руки” при здійсненні контрольованих операцій, а також ризиків неподання або несвоєчасного подання звітності з трансфертного ціноутворення [48, с. 19]. Big Data TP забезпечує моніторинговий етап цього податкового контролю, дозволяючи проводити аналіз великих обсягів даних на макроекономічному, середньому (мезоекономічному) та

мікроекономічному рівнях. На макроекономічному рівні система автоматично порівнює показники діяльності платника з галузевими індикаторами, даними митних декларацій, податкової та фінансової звітності. На мезоекономічному рівні аналізуються ризики щодо сировинних товарів та показників рентабельності в порівнянні із середніми показниками галузі. На мікроекономічному рівні здійснюється детальний аналіз конкретних контрольованих операцій, включаючи їх договірні умови, економічну обґрунтованість та відповідність принципу “витягнутої руки”. Big Data TP реалізує близько 100 алгоритмів обробки даних, що дозволяє виявляти ризики недотримання норм законодавства в частині трансфертного ціноутворення [49].

Після завершення автоматичного розрахунку ризиків на макро- та мезоекономічному рівнях в системі Big Data TP формуються попередні маркери ризиків, які підлягають подальшому опрацюванню підрозділами трансфертного ціноутворення територіальних органів ДПС України [49]. Таке опрацювання здійснюється відповідно до вимог Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 14 серпня 2015 року № 706, з урахуванням фактичних умов та обставин здійснення контрольованих операцій, а також їх договірних умов.

Потенційні ризики недотримання принципу “витягнутої руки” можуть доводитися до платників податків шляхом направлення запитів відповідно до пункту 73.3 статті 73 ПКУ щодо подання документації з трансфертного ціноутворення, а також проведення відповідних зустрічей з платниками. За пунктом 73.3. статті 73 ПКУ контролюючі органи мають право звернутися до платників податків та інших суб’єктів інформаційних відносин з письмовим запитом про надання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій, завдань, та її документального підтвердження.

Важливо підкреслити, що Big Data TP може вважатися внутрішнім аналітичним інструментом ДПС України [49]. Згідно з відповіддю ДПС України на наш інформаційний запит від 06.04.2026 № б/н (вх. ДПС № 535/зпi від 07.04.2026),

інформаційно-комунікаційна система “Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення” введена в постійну експлуатацію наказом ДПС України від 06 листопада 2024 року № 809 “Про введення в постійну експлуатацію інформаційно-комунікаційної системи “Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення” [50; 51]. Зазначений наказ є внутрішнім організаційно-розпорядчим документом ДПС України, прийнятим з метою врегулювання внутрішніх організаційно-технічних процесів діяльності ДПС України, та наразі не оприлюднювався.

Загалом, система не передбачає безпосередньої взаємодії з платниками податків у режимі реального часу та використовується виключно для внутрішнього формування аналітичних висновків, які надалі можуть стати підставою для направлення запитів про надання додаткової інформації або документації з трансфертного ціноутворення відповідно до статті 39 ПКУ. Надана ДПС України (за вказаним запитом) копію Наказу ДПС України від 06 листопада 2024 року № 809 свідчить, що наразі відсутня детальна публічна регламентація алгоритмів роботи Big Data TP, механізмів обробки даних, критеріїв формування ризик-маркерів та порядку їх застосування, що загалом може обмежувати прозорість цього інструменту для платників податків.

Ще одним перспективним цифровим інструментом, який пов’язаний з Big Data TP та доповнює систему ризик-орієнтованого контролю, є автоматизована система управління податковими ризиками (комплаєнс-ризики) - АСУПР. Її функціонування запроваджено відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 25 липня 2024 року № 854, якою затверджено Порядок реалізації експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризики) в ДПС України [52]. АСУПР є інформаційно-комунікаційною системою ДПС України, призначеною для збору та аналізу наявної в інформаційно-комунікаційних системах ДПС України інформації та інформації із зовнішніх джерел з метою управління податковими ризиками. Система передбачає ідентифікацію податкового ризику платника податків на підставі результатів аналізу

інформації, що міститься в інформаційно-комунікаційній системі ДПС України, та інформації із зовнішніх джерел.

Згідно з Планом цифрового розвитку ДПС України до 2030 року (затверджений рішенням Комітету з управління інформаційними технологіями у системі управління державними фінансами та введений в дію Наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2024 року №660), подальший розвиток системи Big Data TP передбачає її інтеграцію до АСУПР, а також суттєве розширення функціональності [2, с. 33]. Зокрема, система буде доповнена інструментами контролю за міжнародним оподаткуванням, у тому числі за виплатою доходів нерезидентам, діяльністю нерезидентів та їх оподаткуванням на території України, а також за контрольованими іноземними компаніями. Метою таких змін є протидія розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування, підвищення рівня податкового контролю, збільшення бази оподаткування та унеможливлення застосування схем мінімізації податкових зобов'язань

Експериментальний проект щодо функціонування АСУПР розрахований на два роки (з 31 липня 2024 року до липня 2026 року). Наразі система перебуває в стадії експериментального впровадження і не має статусу постійно діючої інформаційно-комунікаційної системи ДПС України [52].

Таким чином, Big Data TP та АСУПР становлять сучасний рівень цифрового податкового контролю в Україні. Вони дозволяють впровадити превентивний, автоматизований моніторинг ризиків у режимі реального часу. Ці інструменти, виходячи з наявної інформації, можуть забезпечувати комплексний аналіз великих масивів даних, стандартизацію процесів виявлення ризиків та зменшення впливу людського чинника на прийняття контрольних рішень. Їх подальший розвиток, передбачений Планом цифрового розвитку ДПС України до 2030 року, є важливою складовою цифрової трансформації податкового адміністрування та гармонізації українського законодавства з міжнародними стандартами ОЕСР у сфері трансфертного ціноутворення та управління податковими ризиками.

2.2. Класифікація цифрових інструментів податкового контролю

Цифрові інструменти податкового контролю в Україні утворюють складну, багаторівневу систему, яка постійно розвивається. Для глибшого розуміння їхньої ролі, особливостей функціонування та місця в загальній системі податкового адміністрування необхідна їх наукова класифікація. Класифікація дозволяє систематизувати різноманітні цифрові механізми, виділити їх спільні та відмінні риси, а також визначити напрями подальшого розвитку законодавства та практики застосування. У межах даного підрозділу пропонується розглянути цифрові інструменти податкового контролю за чотирма основними критеріями: за ступенем спеціалізації, за територіальним рівнем, за етапом податкового контролю та за технологічним принципом. Такий підхід дає змогу не лише описати кожен інструмент, а й показати їх взаємозв'язок і місце в цифровій екосистемі податкового контролю.

Доволі фундаментальною є класифікація за ступенем спеціалізації, яка дозволяє виділити інструменти, створені виключно або переважно для цілей податкового контролю, та ті, що мають ширше призначення.

До першої групи - спеціальних цифрових інструментів податкового контролю - належать системи та механізми, які були розроблені або адаптовані саме для виконання контрольних функцій органів ДПС України. Серед них можливо виділити, зокрема, стандартний аудиторський файл SAF-T UA. SAF-T UA є стандартизованим електронним форматом подання бухгалтерської та фінансової інформації, який дозволяє контролюючим органам здійснювати автоматизований аналіз даних платника без необхідності фізичного витребування великого обсягу документів [32]. Цей інструмент забезпечує глибокий, структурований аналіз первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що робить його одним із ключових елементів електронного аудиту.

Іншим яскравим прикладом спеціального цифрового інструменту є система автоматизованого моніторингу відповідності податкової накладної/розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків (СМКОР) [44]. СМКОР працює в

режимі реального часу і здійснює автоматизований аналіз кожної податкової накладної/розрахунку коригування перед її реєстрацією в ЄРПН. Система перевіряє відповідність критеріям ризиковості платника, позитивної податкової історії та ризиковості самої операції. У разі виявлення ризиків реєстрація зупиняється, що дозволяє запобігати зловживанням в рамках формування податкового кредиту. СМКОР є класичним прикладом превентивного цифрового контролю, який діє постійно, а не лише під час проведення конкретної перевірки.

Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення (Big Data TP) також належить до спеціальних цифрових інструментів податкового контролю. Система призначена для автоматизованого виявлення ризиків недотримання принципу “витягнутої руки” [48, с. 19]. Big Data TP аналізує великі масиви даних, використовуючи близько 100 алгоритмів обробки інформації. Вона інтегрується з іншими системами ДПС України і дозволяє проводити комплексний аналіз контрольованих операцій, що є критично важливим для протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування.

Автоматизована система управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) - АСУПР - запроваджена в рамках експериментального проекту Постановою Кабінету Міністрів України від 25 липня 2024 року № 854 [52]. АСУПР призначена для збору та аналізу інформації з різних джерел з метою управління податковими ризиками. Вона забезпечує ідентифікацію ризиків на підставі даних інформаційних систем ДПС України та зовнішніх джерел. Хоча наразі АСУПР перебуває в стадії експерименту, її інтеграція з іншими системами свідчить про формування єдиної ризик-орієнтованої системи податкового контролю.

Система обліку даних реєстраторів розрахункових операцій (СОД РРО) також є спеціальним цифровим інструментом. СОД РРО забезпечує безперервний автоматизований збір, зберігання та обробку даних про всі розрахункові операції [37]. Програмні реєстратори розрахункових операцій (ПРРО), на відміну від традиційних апаратних РРО, є програмним рішенням, яке дозволяє створювати електронні чеки безпосередньо на комп'ютері, планшеті чи смартфоні [37]. При

цьому, обидва інструменти працюють у постійному режимі, забезпечуючи безперервний моніторинг касової дисципліни та формування доказової бази для податкового контролю.

До другої групи належать системи, які мають ширше призначення, але активно використовуються в податковому контролі. Серед них - система “Податковий блок”, яка є основною інформаційно-комунікаційною платформою ДПС України і забезпечує виконання основних завдань, покладених на органи ДПС України, зокрема, прийом та обробку документів податкової звітності та облік платежів [31]. Широке призначення системи “Податковий блок” полягає в тому, що вона передбачає впровадження чотирьох ключових сегментів операційної діяльності податкової служби, одним з яких є податковий аудит. Інші полягають в реєстрації платників податків, обробці звітності та платежів, обліку платежів.

Ще один приклад системи, яка має ширше призначення, але може використовуватися в рамках проведення заходів податкового контролю, - це система електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів “Трембіта”. Вона була запроваджена Постановою Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 року № 606 “Деякі питання електронної взаємодії електронних інформаційних ресурсів”, якою затверджено Положення про систему електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів “Трембіта”, Порядок підключення до системи електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів “Трембіта”, Порядок електронної (технічної та інформаційної) взаємодії, Перелік пріоритетних державних електронних інформаційних ресурсів для запровадження електронної взаємодії [53].

Серед пріоритетних державних електронних інформаційних ресурсів для запровадження електронної взаємодії зазначені Реєстр платників податку на додану вартість та Державний реєстр фізичних осіб - платників податків. Як вказує О. М. Чудак, “Трембіта” функціонує за принципом “єдиного вікна” і забезпечує автоматизований, стандартизований та захищений обмін даними між державними реєстрами та інформаційними системами різних органів влади [3, с. 169]. За даними ДПС України, оприлюдненими в березні 2024 року, через систему “Трембіта” ДПС

України взаємодіє з 18 суб'єктами електронної взаємодії та 29 державними електронними ресурсами, забезпечуючи функціонування 40 сервісів [54]. До основних сервісів ДПС України, доступних через “Трембіта”, належать: перевірка податкового номера в Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків, пошук податкового номера, отримання відомостей про доходи фізичної особи, джерела доходів фізичної особи, підтвердження унікального номера запису в Єдиному державному демографічному реєстрі [54].

Конкретним прикладом є електронна інформаційна взаємодія між Єдиним державним реєстром юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань й інформаційними системами ДПС України, що врегульована спільним Наказом Міністерства юстиції України та Міністерства фінансів України від 5 липня 2024 року № 2040/5/327, яким затверджено Порядок електронної інформаційної взаємодії між Єдиним державним реєстром юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань й інформаційними системами Державної податкової служби України [55]. Згідно з пунктом 3 цього Порядку інформаційна взаємодія здійснюється з використанням прикладних програмних інтерфейсів Єдиного державного реєстру та інформаційних систем ДПС України із застосуванням засобів системи “Трембіта”. Пункт 10 вказаного Порядку покладає на ДПС України обов'язок здійснювати контроль відомостей, отриманих з Єдиного державного реєстру, зокрема, відомостей про проведені реєстраційні дії.

Завдяки системі “Трембіта” контролюючі органи отримують можливість оперативно, в автоматизованому режимі отримувати актуальні та достовірні дані з інших державних реєстрів без необхідності направлення окремих письмових запитів або використання паперового документообігу. Це суттєво прискорює процеси перевірки інформації про платників податків, їх майновий стан, реєстраційні дані, відомості про доходи, а також інші дані, які можуть бути використані в рамках різних заходів - перевірок, моніторингу ризиків, аналізу операцій, опитування платників тощо. Крім того, система дозволяє здійснювати автоматичну звірку даних між різними державними ресурсами, що підвищує якість і достовірність інформації, якою оперують контролюючі органи.

Водночас призначення системи “Трембіта” є значно ширшим за суто податковий контроль. Вона забезпечує загальну електронну взаємодію державних електронних інформаційних ресурсів, сприяючи реалізації принципу “єдиного вікна” в діяльності органів державної влади, спрощенню процедур та підвищенню ефективності державного управління в цілому. “Трембіта” виконує роль важливої цифрової інфраструктури, яка підвищує ефективність податкового контролю за рахунок швидкого та стандартизованого доступу до даних інших державних реєстрів, водночас залишаючись невід’ємною частиною загальної системи електронної взаємодії органів публічної влади України. Таким чином, система “Трембіта” є яскравим прикладом цифрового інструменту, який, не будучи створеним виключно для цілей податкового контролю, відіграє важливу роль у забезпеченні оперативності, повноти та достовірності інформації, необхідної для здійснення ефективного податкового нагляду.

Друга класифікація цифрових інструментів податкового контролю - за територіальним рівнем (національним/міжнародним) - дозволяє виділити інструменти, що діють виключно в межах України, та ті, що забезпечують транскордонний обмін інформацією. До національних цифрових інструментів належать СМКОР, СОД РРО, ПРРО, АСУПР тощо. Ці інструменти забезпечують контроль у межах національної юрисдикції.

До міжнародних та транскордонних цифрових інструментів податкового контролю відносяться механізми автоматичного обміну податковою інформацією в рамках CRS (Common Reporting Standard) відповідно до статті 39-3 ПКУ, обмін інформацією згідно з Конвенцією про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, а також перспективна інтеграція з європейськими системами (зокрема, “VAT Information Exchange System”, “Central Electronic System of Payment information”) [9; 10; 98; 100]. Детальний огляд вказаних європейських систем міститься в підрозділі 3.2. цієї кваліфікаційної роботи. Ці інструменти дозволяють отримувати дані від іноземних податкових органів і є важливим елементом боротьби з транснаціональним ухиленням від оподаткування.

Автоматичний обмін податковою інформацією в рамках CRS є одним із найбільш потужних і сучасних механізмів міжнародного податкового контролю. Common Reporting Standard був розроблений ОЕСР як глобальний стандарт автоматичного обміну фінансовою та податковою інформацією між юрисдикціями [56]. Україна приєдналася до CRS в рамках Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки [9]. Стаття 39-3 ПКУ визначає порядок та умови автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки резидентів України, що перебувають в іноземних фінансових установах, та, навпаки, інформацією про рахунки нерезидентів в українських фінансових установах.

Суть механізму CRS полягає в тому, що фінансові агенти щороку збирають і передають до контролюючого органу стандартизовану інформацію про фінансові рахунки осіб, які є податковими резидентами інших юрисдикцій. За підпунктом 14.1.257-1 пункту 14.1 статті 14 ПКУ фінансовий агент - це будь-яка особа (крім фізичної особи), яка відповідає визначенню звітної фінансової установи України у значенні Угоди FATCA та/або підзвітної фінансової установи відповідно до Багатосторонньої угоди CRS та Загального стандарту звітності CRS і зобов'язана застосовувати заходи належної комплексної перевірки до фінансових рахунків, подавати звіт про підзвітні рахунки до контролюючого органу, виконувати інші обов'язки та нести відповідальність за порушення цих обов'язків у порядку, встановленому законом. Згідно з підпунктом 39-3.2.1 пункту 39-3.2 статті 39-3 ПКУ та підпунктом 39-3.4.3 пункту 39-3.4 статті 39-3 ПКУ фінансові агенти зобов'язані вживати заходів належної комплексної перевірки з метою виявлення підзвітних рахунків та включати до звіту інформацію про всі підзвітні рахунки за звітний період в обсязі, визначеному розділом I Загального стандарту звітності CRS. До такої інформації належать дані про залишки на рахунках, суми отриманих доходів (відсотки, дивіденди, доходи від продажу активів), а також ідентифікаційні дані власників рахунків [56, с. 32-33].

Подальший автоматичний обмін інформацією здійснюється на рівні податкових органів. ДПС України збирає, зберігає та захищає отриману інформацію

і передає відомості до компетентного органу іноземної юрисдикції. Так, за змістом підпункту 39-3.4.5 пункту 39-3.4 статті 39-3 ПКУ контролюючий орган здійснює збір інформації від фінансових агентів, зберігання, захист такої інформації та передачу відомостей до компетентного органу іноземної юрисдикції. У свою чергу, ДПС України отримує від іноземних податкових органів дані про рахунки українських резидентів за кордоном. Станом на 30 вересня 2024 року ДПС України здійснила перший взаємний міжнародний автоматичний обмін інформацією з країнами-партнерами з обміну. За результатами інформаційного обміну CRS ДПС України було забезпечено отримання інформації від понад 50 іноземних юрисдикцій та направлення інформації до понад 30 іноземних юрисдикцій. Також здійснюються подальші обміни інформацією [57; 58].

Автоматичний обмін податковою інформацією в рамках CRS, обмін згідно з Конвенцією про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах та перспективна інтеграція з європейськими системами є цифровими інструментами податкового контролю, оскільки вони повністю базуються на сучасних інформаційно-комунікаційних технологіях, стандартизованих електронних форматах даних та автоматизованих процесах обробки інформації. На відміну від форм контролю, які передбачають направлення окремих запитів, CRS забезпечує регулярний, автоматичний і стандартизований обмін великими масивами даних у електронному вигляді. Інформація передається в XML-форматі (відповідно до умов Порядку заповнення та подання фінансовими агентами звіту про підзвітні рахунки відповідно до багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки, який затверджений Наказом від 25.09.2023 № 516), що дозволяє автоматично завантажувати її в національні інформаційні системи ДПС України [59]. Автоматичний характер цих інструментів проявляється у відсутності необхідності ініціювати кожний окремий запит, оскільки дані мають надходити регулярно за встановленим графіком. Таким чином, механізми автоматичного обміну інформацією є повноцінними цифровими інструментами податкового контролю, оскільки вони забезпечують автоматизований, безперервний і

технологічно стандартизований процес збору, передачі, зберігання та аналізу податкової інформації в транскордонному вимірі.

Третя класифікація - за етапом податкового контролю - відображає роль інструментів на різних стадіях контролю. До інструментів планування контролю належать автоматизований відбір платників для перевірок на основі ризик-орієнтованого підходу, формування електронного плану-графіка перевірок, а також Big Data TP та АСУПР, які дозволяють виявляти ризики ще до початку перевірки. Інструменти моніторингу та превентивного контролю включають СМКОР та СОД РРО, які працюють у постійному режимі. До інструментів безпосереднього проведення перевірки відноситься, зокрема, електронний аудит (e-audit) на базі SAF-T UA, який дозволяє проводити глибокий аналіз даних платника в електронному форматі.

Четверта класифікація цифрових інструментів проводиться за ключовим технологічним принципом їх функціонування. Вона дозволяє виділити системи реєстрації (електронні реєстри), системи моніторингу та блокування (СМКОР тощо), системи збору та зберігання даних (СОД РРО тощо), аналітичні системи (Big Data TP, АСУПР тощо), системи електронного документообігу та аудиту (SAF-T UA тощо), а також системи міжвідомчої та міжнародної взаємодії ("Трембіта", механізми автоматичного обміну за CRS тощо). Така класифікація є корисною для розуміння технологічної природи кожного інструменту, проте вона має умовний характер, оскільки на практиці більшість сучасних цифрових систем податкового контролю є комплексними і можуть поєднувати у собі елементи різних технологічних принципів. Наприклад, Єдиний реєстр податкових накладних можна віднести до систем реєстрації, оскільки його основним завданням є фіксація факту складання та реєстрації податкових накладних, розрахунків коригування. Водночас цей реєстр одночасно виконує функції системи збору та зберігання даних, адже в ньому акумулюється величезний масив інформації про всі господарські операції платників ПДВ, яка зберігається в структурованому електронному вигляді і доступна для подальшого аналізу. Крім цього, цей реєстр активно використовується для

моніторингу. На його даних базується робота СМКОР, яка здійснює автоматизований аналіз ризиків ще до моменту реєстрації податкової накладної.

Аналогічна ситуація спостерігається з СОД РРО. Її загалом можливо віднести до систем збору та зберігання даних, оскільки її основне призначення - зберігати фіскальні чеки, Z-звіти та іншу інформацію від РРО. Однак СОД РРО також виконує функції системи моніторингу, оскільки дані, що надходять до неї в режимі реального часу, використовуються для автоматичного виявлення ризиків нефіскалізації виручки, систематичних переказів без реєстрації як суб'єкта господарювання та інших порушень касової дисципліни.

Щодо СМКОР зазначимо, що хоча її основна функція - автоматизована перевірка податкових накладних на відповідність критеріям ризику з можливістю зупинення реєстрації, вона одночасно виконує роль системи аналізу даних. СМКОР працює на базі великих масивів інформації з ЄРПН, системи електронного адміністрування ПДВ, інших реєстрів, що робить її частиною аналітичної інфраструктури податкового контролю. Крім того, дані, отримані в результаті роботи СМКОР, можуть використовуватися для подальшого ризик-орієнтованого відбору платників до плану-графіка перевірок, що пов'язує її з інструментами планування контролю. Таким чином, СМКОР поєднує технології моніторингу, аналізу, демонструючи комплексний характер цифрових інструментів.

Таким чином, запропонована класифікація цифрових інструментів дозволяє не лише систематизувати існуючі механізми, а й зрозуміти їх взаємозв'язок, роль на різних етапах контролю. Вона свідчить про те, що цифровізація податкового контролю в Україні відбувається комплексно, охоплюючи як національні, так і міжнародні інструменти, як спеціальні, так і системи більш широкого застосування.

Правове регулювання цифрових інструментів податкового контролю в Україні сформувало цілісну, динамічну систему, яка охоплює важливі етапи податкового адміністрування - від планування контрольних заходів і моніторингу ризиків до безпосереднього проведення перевірок, аналізу даних та оформлення їх результатів. В рамках національного законодавства чітко простежується тенденція до впровадження активного використання цифрових інструментів податкового контролю.

Електронне планування перевірок на основі ризик-орієнтованого підходу забезпечує автоматизований відбір платників за єдиними критеріями, що може сприяти реалізації принципу рівності всіх платників податків перед законом. Поступового розвитку набуває електронний аудит великих платників податків на базі SAF-T UA, який дозволяє контролюючим органам отримувати структуровану бухгалтерську інформацію в електронному форматі та проводити глибокий автоматизований аналіз без фізичного витребування документів [32]. Система обліку даних реєстраторів розрахункових операцій (СОД РРО) разом з реєстраторами розрахункових операцій (РРО) забезпечує безперервний автоматизований збір даних про розрахункові операції в режимі реального часу. Нововведення 2025 року в законодавстві щодо фіскальних касових чеків за операціями з приймання коштів для подальшого їх переказу суттєво розширило можливості моніторингу грошових переказів, дозволивши ДПС України ще краще ідентифікувати випадки здійснення підприємницької діяльності без реєстрації. Система автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ризиків (СМКОР) діє як потужний превентивний механізм, що зупиняє реєстрацію податкових накладних, зокрема, за ризиковими господарськими операціями. Автоматизована система роботи з великими масивами даних для аналізу ризиків трансфертного ціноутворення (Big Data TP) та експериментальна автоматизована система управління податковими ризиками (АСУПР) свідчать про ризик-орієнтований підхід цифрових інструментів податкового контролю. Big Data TP дозволяє проводити

комплексний аналіз контрольованих операцій на макро-, мезо- та мікроекономічному рівнях.

Класифікація цифрових інструментів податкового контролю за ступенем спеціалізації, територіальним рівнем, етапом контролю та технологічним принципом демонструє їх комплексний і взаємопов'язаний характер. Спеціальні інструменти (SAF-T UA, CMKOP, Big Data TP, СОД РРО, ПРРО, АСУПР тощо) створені переважно для цілей контролю, тоді як системи ширшого призначення (“Податковий блок”, “Трембіта” тощо) забезпечують загальну цифрову інфраструктуру державного управління, при цьому активно використовуючись в рамках заходів податкового контролю. Національні інструменти діють у межах юрисдикції України, а міжнародні (наприклад, автоматичний обмін за CRS) забезпечують транскордонний обмін даними. За етапом контролю інструменти розподіляються на такі, що використовуються на етапах планування, превентивного моніторингу та безпосереднього проведення перевірки. За технологічним принципом інструменти можна умовно поділити на такі, що виконують функції реєстрації, моніторингу та блокування, збору та зберігання даних, аналізу, електронного документообігу та міжвідомчої взаємодії.

Таким чином, правове регулювання цифрових інструментів податкового контролю в Україні характеризується достатньо високим рівнем розвитку та комплексністю. Воно забезпечує перехід до превентивної моделі контролю, підвищення прозорості та оперативності, а також зменшення впливу людського чинника.

РОЗДІЛ 3. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ВИКОРИСТАННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ЦИФРОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

3.1. Окремі правові проблеми в рамках застосування цифрових інструментів податкового контролю в Україні

Цифровізація податкового контролю в Україні є одним із найбільш масштабних і динамічних процесів реформування податкового адміністрування. Впровадження цифрових інструментів податкового контролю суттєво підвищило оперативність збору, обробки та аналізу податкової інформації, дозволило перейти до ризик-орієнтованого підходу, а також значно зменшило вплив суб'єктивного людського чинника на прийняття рішень. Ці технологічні нововведення можуть сприяти підвищенню ефективності роботи контролюючих органів, скороченню часу на проведення перевірок, мінімізації корупційних ризиків і збільшенню обсягів надходжень до бюджету. Однак поряд з безперечними перевагами цифровізація податкового контролю породила низку нових проблем правового, процедурного, організаційного та практичного характеру, які потребують глибокого наукового осмислення та системного вирішення.

Сучасна система податкового контролю, побудована на принципах автоматизації та використання великих масивів даних, створює ризики, пов'язані з можливістю надмірної формалізації контрольних процесів [60, с. 1085-1086]. Автоматизовані аналітичні інструменти, які обробляють величезні обсяги інформації в режимі реального часу, іноді формують висновки про ризиковість діяльності платника податків переважно або виключно на підставі цифрових індикаторів, без достатнього врахування фактичних обставин здійснення господарських операцій, реальних економічних умов діяльності, специфіки конкретного бізнесу та індивідуальних особливостей кожної операції [60, с. 1085-1086]. Як слушно зазначає О.С. Шевчик у своїй статті “Використання податкової інформації в умовах цифровізації податкової системи при здійсненні податкового контролю”, однією з

найсерйозніших проблем є ризик формування так званої “алгоритмічної презумпції податкового порушення” [60, с. 1084]. Широке використання автоматизованих аналітичних інструментів у сфері податкового контролю призводить до того, що висновки про ризиковість діяльності платника податків можуть ґрунтуватися переважно або виключно на результатах цифрового аналізу даних, без достатнього врахування фактичних обставин здійснення господарських операцій, реальних економічних умов і специфіки конкретної діяльності. У таких випадках податкова інформація, сформована в автоматизованих системах, може сприйматися контролюючими органами як самодостатня та безумовна підстава для застосування жорстких контрольних заходів. О.С. Шевчик звертає увагу на те, що такий підхід суперечить фундаментальним принципам податкового права, зокрема принципу індивідуалізації податкового контролю, обов’язку контролюючого органу доводити наявність податкового правопорушення та вимогам обґрунтованості й вмотивованості управлінських рішень [60, с. 1084].

Погоджуємося з тим, що саме по собі посилення на відомості, наявні в автоматизованих інформаційних системах або аналітичних масивах даних, не може замінити повноцінне доказування факту податкового правопорушення та не звільняє контролюючий орган від обов’язку всебічної, об’єктивної та всеохоплюючої оцінки реальності господарських операцій платника податків. Крім цього, справедливою є думка, що цифрові інструменти повинні мати допоміжний, а не вирішальний характер і не можуть підміняти собою аналіз первинних документів, оцінку доказів та правову кваліфікацію дій платника. В іншому випадку виникає реальна загроза формалізації податкового контролю, зниження його правової якості та порушення балансу між інтересами держави та правами платників податків.

Верховний Суд (надалі - “ВС”) у своїй усталеній практиці неодноразово наголошував, що податкова інформація з інформаційних баз ДПС України, у тому числі щодо контрагентів платника податків, не є належним доказом у розумінні процесуального закону, якщо вона не підтверджена результатами належних контрольних заходів, передбачених ПКУ. Такий підхід спрямований на недопущення покладання негативних податкових наслідків на платника податків виключно на

підставі формальних або узагальнених інформаційних індикаторів без встановлення конкретних обставин податкового правопорушення.

Яскравим підтвердженням цієї позиції є постанова ВС від 27 червня 2023 року у справі № 520/18518/21 [61]. У цій справі платник податків звернувся до суду з вимогою скасувати податкові повідомлення-рішення Головного управління ДПС України у Харківській області, якими було зменшено суму від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток. Як вказується у рішенні ВС, висновки акта перевірки ґрунтувалися переважно на результатах аналізу податкової звітності контрагента позивача та даних інформаційних баз ДПС України. Контролюючий орган дійшов висновку про відсутність реального ланцюга постачання або можливості для виробництва (імпорту) товару в перевіреному та попередніх звітних періодах. ВС, розглядаючи касаційну скаргу, чітко вказав, що податкова інформація з баз ДПС України та ЄРПН носить виключно інформативний, допоміжний характер і сама по собі не може доводити наявності податкових правопорушень. Аналіз інформаційних баз є лише формальним рівнем податкового контролю, на якому податковий орган порівнює задекларовані контрагентами кореспондуючі суми податкових зобов'язань і податкового кредиту з метою оперативного виявлення платників, які підлягають подальшій документальній перевірці. За відсутності інших доказів, які б підтверджували нереальність господарських операцій, такі висновки не можуть бути достатньою підставою для донарахування податкових зобов'язань.

Ще одне не менш важливе для аналізу рішення ВС щодо оскарження дій ДПС України стосовно прийняття рішень суто на основі власної податкової інформації було постановлено у справі № 260/3479/24 [62]. У цій справі йшлося про оскарження рішення Головного управління ДПС України у Закарпатській області щодо віднесення юридичної особи до переліку ризикових платників ПДВ. Позивач звернувся до суду з вимогами визнати протиправним і скасувати рішення органу ДПС України, прийняте на підставі пункту 8 Критеріїв ризиковості платників податку, які затверджені Постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 року № 1165 “Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних”

(накопичення залишків нереалізованих товарів, зокрема дизельного палива, без достатніх місць зберігання). Позивач стверджував, що рішення було прийняте не за наслідками моніторингу конкретної податкової накладної або розрахунку коригування, а на основі внутрішньої податкової інформації, що порушує встановлений порядок. Суд першої інстанції задовольнив позов, апеляційний суд скасував це рішення, але ВС задовольнив касаційну скаргу, скасував постанову апеляційного суду та залишив у силі рішення суду першої інстанції, зобов'язавши орган ДПС України виключити підприємство з переліку ризикових платників. Так, рішення про ризиковість не може прийматися “ізолювано” на основі внутрішньої податкової інформації (наприклад, про накопичення залишків товарів) без прив'язки до автоматизованого моніторингу конкретної податкової накладної/розрахунку коригування, що подані на реєстрацію. Це повинно відбуватися в послідовності, передбаченій порядком: спочатку подання податкової накладної/розрахунку коригування, потім моніторинг, і лише за його результатами - оцінка ризиковості.

Це рішення ВС вказує на те, що автоматичне віднесення платника податків до ризикових без дотримання процедури є порушенням законодавства. Використання цифрових інструментів податкового контролю для отримання податкової інформації з метою визначення ризиковості платника не може відбуватися всупереч установленому законодавством порядку.

Як бачимо, питання зупинення реєстрації податкових накладних та визнання платників податків або їх господарських операцій ризиковими часто виносяться на межі судового розгляду. Глибинна проблема криється в тому, що такий цифровий інструмент податкового контролю, як система СМКОР, має низку недоліків, які активно аналізуються в рамках судової практики. Н. Лещенко звертає увагу на те, що було б правильно мати прозорі та чітко встановлені критерії ризиковості платників податків та господарських операцій [63]. Зазначається, що наразі окремі критерії є досить неоднозначними, оскільки СМКОР може зупинити реєстрацію податкової накладної, якщо нібито має інформацію, яка свідчить про ризиковість здійснення операції, наприклад, за результатами перевірки інших платників податків. Інший критерій, який застосовується для зупинення реєстрації значної кількості податкових

накладних, пов'язаний із наявністю залишків товарів на складі. Н. Лещенко вказує, що цей критерій має розрахунковий характер, відзначається складністю застосування та недостатньою прозорістю. При його використанні може нерідко не забезпечуватися належне обґрунтування рішень ДПС України, що зумовлює тривалі процедури оскарження для платників податків. Крім того, до переліку ризикових платників податків можуть включати суб'єктів господарювання, які здійснювали господарські операції з контрагентами, раніше визнаними ризиковими [63]. Так, недоліки в процедурі реєстрації податкових накладних стали чинником формування значного обсягу судової практики, зокрема, суду касаційної інстанції.

Як приклад критерію з високим ступенем невизначеності можна навести пункт 8 Додатка 1 до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, згідно з яким підставою для визнання господарської операції ризиковою є наявна у контролюючих органах податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації податковій накладній/розрахунку коригування. Цей критерій має доволі високий ступінь невизначеності. Фраза “податкова інформація, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності” є доволі широкою та невизначеною, що може дозволити фактично будь-які відомості, отримані в ході функцій ДПС України, трактувати як підставу для зупинення реєстрації податкової накладної. Тому така конструкція надає СМКОР надзвичайно широкі дискреційні повноваження. Високий ступінь невизначеності вказаного критерію може призвести до того, що рішення про зупинення реєстрації може бути значною мірою суб'єктивним і важко передбачуваним для платників податків.

Ще одним прикладом проблематики використання СМКОР є постанова ВС від 15 лютого 2023 року у справі № 2240/3117/18 [64]. Фізична особа-підприємець постачала регулятори росту рослин і мікродобрива двом покупцям - юридичним особам. Три подані на реєстрацію податкові накладні були автоматично зупинені СМКОР. Комісія ГУ ДФС у Хмельницькій області відмовила в їх реєстрації,

посилаючись на те, що ФОП не надав сертифікатів відповідності на товарно-матеріальні цінності (надалі - “ТМЦ”). ФОП оскаржив відмову в суді. Суди трьох інстанцій визнали рішення податкового органу протиправним і зобов’язали зареєструвати податкову накладну. Суть спору полягала в тому, що податкові накладні ФОП були зупинені в автоматичному режимі, оскільки платник податків відповідав критеріям ризиковості. У квитанціях про зупинення контролюючий орган не вказав конкретний підпункт пункту 6 Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН, а лише зробив загальне посилання на пункт 6 у цілому. При цьому вказаним пунктом визначено два критерії для проведення моніторингу податкової накладної, в той час як для кожного із критеріїв законодавцем визначено специфічний (окремий) перелік документів, які платник податків може подати податковому органу для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної. Платнику податків було запропоновано надати “пояснення та/або копії документів, достатніх для прийняття рішення”, без чіткого визначення, які саме документи вимагаються за відповідним підпунктом. ФОП на виконання вимоги надав письмові пояснення, договори поставки, податкові накладні, акти приймання-передачі та сертифікати відповідності на ТМЦ, але комісія ГУ ДФС у Хмельницькій області все одно відмовила в реєстрації, мотивуючи відсутністю “копій документів, що підтверджують факт придбання, виготовлення, вирощування або переробки ТМЦ” та “документів, що підтверджують факт реалізації”. Скарги ФОП до комісії ДФС України також залишили без задоволення. ВС дійшов висновку, що така неконкретизована вимога податкового органу є порушенням принципу обґрунтованості та вмотивованості акта індивідуальної дії. Можливість надання платником вичерпного переліку документів прямо залежить від чіткого визначення фіскальним органом конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків. Загальне посилання лише на пункт 6 вказаних Критеріїв без наведення відповідного підпункту є неконкретизованим, призводить до необґрунтованого обмеження права платника податків бути повідомленим про необхідність надання саме тих документів, які передбачені вичерпним переліком для даного критерію, а не будь-яких на власний розсуд. Суд підкреслив, що податковий

орган не виконав законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості рішення, тому рішення комісії визнані протиправними. ВС залишив касаційну скаргу ДФС без задоволення, а рішення судів першої та апеляційної інстанцій - без змін.

Подібний за змістом правовий висновок викладено в постанові ВС від 17 січня 2023 року у справі № 816/2218/18. Товариство з обмеженою відповідальністю виконувало комплекс робіт з технічного переоснащення головного корпусу Харківської ТЕЦ-5 (модернізація турбіни та котлоагрегату) [65]. Складена податкова накладна була автоматично зупинена СМКОР. Комісія Головного управління ДФС у Полтавській області відмовила в її реєстрації. Реєстрація податкової накладної була зупинена за критерієм пункту 6 вказаних Критеріїв через невідповідність обсягів постачання обсягам придбання за товарами. У квитанції про зупинення реєстрації податкового органу не було чітко конкретизовано конкретний підпункт пункту 6 вказаних Критеріїв та вичерпний перелік документів, які саме вимагаються для “розблокування” податкової накладної. Замість цього платнику було запропоновано надати “пояснення та/або копії документів, достатніх для прийняття рішення”. На виконання цієї вимоги ТОВ надало письмові пояснення та пакет документів, у тому числі договір підряду, первинні документи щодо виконання робіт з технічного переоснащення турбіни та котлоагрегату, акти приймання-передачі робіт тощо. Незважаючи на це, Комісія ГУ ДФС у Полтавській області рішенням відмовила в реєстрації податкової накладної, мотивуючи ненаданням первинних документів щодо постачання/придбання товарів/послуг, зберігання, транспортування, складських документів, документів щодо підтвердження відповідності продукції (сертифікати, паспорти якості), а також відсутністю дозволів та ліцензій на виконання робіт на об’єкті підвищеної небезпеки. Суди першої та апеляційної інстанцій визнали таке рішення протиправним, оскільки квитанція про зупинення не містила чіткого та конкретного переліку документів, що унеможлиблювало для платника зрозуміти, які саме документи від нього вимагаються, а отже, рішення комісії не відповідало критеріям обґрунтованості та вмотивованості акту індивідуальної дії. ВС погодився з таким висновком і залишив скасування відмови в

реєстрації податкової накладної у силі. Водночас колегія суддів вказала, що на етапі розгляду спору щодо правомірності зупинення/відмови в реєстрації податкових накладних адміністративний суд не вправі досліджувати зміст господарської операції, фактичне її виконання та оцінювати її реальність/фіктивність, оскільки це є предметом документальної перевірки правильності формування податкових зобов'язань, яка на момент розгляду справи не проводилась. Тому ВС змінив мотивувальну частину рішень судів попередніх інстанцій, виключивши з неї висновки про реальність операції між ТОВ та ПрАТ “Харківська ТЕЦ-5”.

Вказана судова практика свідчить, що наразі СМКОР може інколи мати формально-процесуальний характер. Як зазначає Д.Б. Крилов, системним недоліком правозастосування під час зупинення реєстрації податкових накладних є неконкретність вимоги надати пояснення і копії документів, яка міститься в квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної [45, с. 344]. Це є наслідком тієї обставини, що зупинення реєстрації відбувається в автоматизованому режимі, і сучасний ступінь розвитку технологій не дозволяє індивідуалізувати квитанцію таким чином, щоб у ній було вказано про конкретні документи чи пояснення, які слід надати платнику податків для реєстрації податкової накладної. Заслуговує на увагу думка, що така загальність, неконкретність формулювань, що вживає контролюючий орган у квитанціях про зупинення реєстрації, зумовлює правову невизначеність, адже платник податків не знає, який документ слід надати для реєстрації податкової накладної [45, с. 344]. Д.Б. Крилов вказує, що обраний державою підхід до спрощення процедури зупинення реєстрації не є задовільним, з урахуванням наявної численної судової практики оскарження відмови в реєстрації податкових накладних [45, с. 344-345].

Таким чином, аналіз судової практики щодо використання такого цифрового інструменту, як СМКОР, дозволяє стверджувати, що хоча цей інструмент за своєю концепцією міг би суттєво підвищити ефективність податкового адміністрування, наразі його застосування у наведеному форматі породило низку суттєвих проблем, пов'язаних із ризиком формалізації контролю, некоректністю прийнятих рішень, переоцінкою значення автоматизованих даних та недостатнім урахуванням

індивідуальних обставин діяльності конкретних платників податків. Вважаємо, що головна мета впровадження цифрових інструментів податкового контролю має полягати в полегшенні адміністративних процесів, спрощенні взаємодії між платниками податків і контролюючими органами, скороченні часу на обробку інформації, зменшенні бюрократичного навантаження та підвищенні загальної ефективності податкового контролю. Автоматизація має стати засобом оптимізації, а не джерелом нових перешкод для добросовісних платників податків.

Проблемність функціонування СМКОР підтверджується численними скаргами до Ради бізнес-омбудсмена, які залишаються одним з найпоширеніших проявів системних недоліків використання цифрових інструментів податкового контролю в Україні [66, с. 8]. Наприклад, у звіті Ради бізнес-омбудсмена за IV квартал 2025 року вказується, що “до категорії СМКОР входять звернення, що стосуються блокування податкових накладних, відмов у врахуванні таблиці даних, невиконання судових рішень щодо реєстрації накладних, а також включення в перелік ризикових платників” [66, с. 8].

Позитивним аспектом є те, що в платника податків, який вважає необґрунтованим рішення комісії ДПС України про визнання його ризиковим, є реальна можливість ефективно захищати свої права в судовому порядку. Так, у Постанові ВС від 23 червня 2022 року у справі №640/6130/20 чітко зазначено, що рішення комісії регіонального рівня ДПС України про віднесення платника ПДВ до переліку ризикових є індивідуальним актом суб’єкта владних повноважень, який підлягає судовому оскарженню [67]. ВС вказує, що рішення комісії ДПС України про визнання платника ризиковим має самостійний правовий характер і безпосередньо впливає на права суб’єкта господарювання, оскільки автоматично призводить до зупинення реєстрації всіх податкових накладних, поданих таким платником. Таке рішення фактично блокує господарську діяльність платника, позбавляючи його можливості реєструвати податкові накладні та формувати податковий кредит. Суд підкреслив, що на відміну від попереднього регулювання (постанова Кабінету Міністрів України від 21.02.2018 року №117, що втратила чинність), за яким рішення про ризиковість вважалось “проміжним” і не мало самостійних правових наслідків,

актуальний порядок (затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 року № 1165), прямо передбачає можливість оскарження такого рішення як в адміністративному, так і в судовому порядку.

Яскравим прикладом проблематики правильного використання податкової інформації, отриманої за допомогою цифрових інструментів міжнародного обміну (зокрема, відповідно до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах), є справа № 420/12445/25, розглянута Одеським окружним адміністративним судом та П'ятим апеляційним адміністративним судом [68; 69]. У цій справі фізична особа оскаржувала податкові повідомлення-рішення Головного управління ДПС України в Одеській області, якими їй були донараховані податкові зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб та військового збору за 2020-2022 роки на підставі інформації, отриманої від компетентного органу Сполученого Королівства Великої Британії та Північної Ірландії. Одеський окружний адміністративний суд рішенням від 24 жовтня 2025 року повністю задовольнив позов і скасував оскаржувані податкові повідомлення-рішення. Суд виходив з того, що висновки акта документальної позапланової невиїзної перевірки ґрунтувалися виключно на листі ДПС України, який містив інформацію від британського компетентного органу про доходи позивачки від суб'єкта господарювання "Fenix International Ltd" за створення контенту на платформі OnlyFans. Суд підкреслив, що вказаний лист не є первинним документом. Так, абзац 4 підрозділу 1 розділу I Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок, затверджених наказом ДПС України від 25.02.2021 №244 визначено, що акт (довідка) перевірки (разом із додатками) має містити вичерпну інформацію щодо відпрацювання конкретних ризиків у діяльності платника податків з посиланням на фактично перевірені відповідні документи бухгалтерського обліку, первинні документи за відповідний звітний період. Тобто, в порушення цих методичних рекомендацій при проведенні документальної перевірки не було використано жодного відповідного первинного документа. Зазначено, що вказаний лист ДПС України являє собою лише засіб листування між центральним апаратом ДПС України та його територіальним органом. Крім того, акт перевірки не містив

посилань на будь-які первинні документи фінансово-господарської діяльності позивачки (виписки банку, договори, акти тощо), які б підтверджували факт отримання доходу. Суд звернув увагу, що сам лист ДПС України містив вказівку про необхідність подальшого відпрацювання інформації та проведення документальних перевірок у разі підтвердження фактів порушень, а не про те, що лист уже є достатнім доказом порушення. У результаті суд дійшов висновку, що контролюючий орган не вжив жодних додаткових заходів для підтвердження факту отримання доходів, а отже, оскаржувані податкові повідомлення-рішення були прийняті без урахування всіх обставин справи, необґрунтовано та підлягають скасуванню. П'ятий апеляційний адміністративний суд постановою від 19 березня 2026 року скасував рішення суду першої інстанції та ухвалив нове рішення, яким відмовив у задоволенні позову. Апеляційний суд наголосив, що отримана у порядку міжнародної взаємодії інформація є податковою інформацією у розумінні ПКУ. Суд вказав, що ПКУ не встановлює будь-яких спеціальних вимог щодо оформлення податкової інформації про виплачені резидентам України доходи за кордоном, отриманої у порядку міжнародної взаємодії. Апеляційний суд також підкреслив, що факт отримання резидентом України доходу на території Сполученого Королівства безпосередньо підтверджений компетентним податковим органом іноземної держави за результатами проведення ним власних внутрішніх процедур, тому відсутні підстави для неврахування такої інформації при виконанні ДПС України своїх функцій. Крім того, апеляційний суд звернув увагу на наступне:

враховуючи стрімкий перехід світової економіки в мережу Інтернет та стрімке впровадження нових цифрових технологій щодо здійснення міжнародних валютних переказів, без використання міжнародної банківської системи, вимога суду першої інстанції щодо надання податковим органом виключено банківських документів для підтвердження правомірності нарахування спірних податкових зобов'язань, фактично унеможливило оподаткування будь-якої аналогічної фінансової діяльності в мережі Інтернет органами ДПС України та нівелює результати та доцільність міжнародної співпраці податкових органів України з компетентними органами інших країн.

Так, у цій справі особливо чітко проявилася проблематика належного процесуального опрацювання документів, отриманих за допомогою цифрових інструментів міжнародного обміну податковою інформацією. З одного боку, перша судова інстанція вимагала від податкового органу підтвердження фактів порушення

традиційними засобами доказування (первинними документами, виписками тощо), вважаючи, що лише лист ДПС України не може бути достатньою підставою для донарахування податкових зобов'язань. З іншого боку, апеляційний суд визнав, що інформація, отримана відповідно до Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, сама по собі є достатньою податковою інформацією, а ПКУ не містить додаткових формальних вимог до її оформлення. Така розбіжність підходів судових інстанцій свідчить про наявність суттєвої правової невизначеності щодо статусу та доказової сили інформації, отриманої через міжнародні канали обміну.

Проблема набуває особливої гостроти через те, що в сучасних умовах чимала частина доходів фізичних осіб формується в цифровому середовищі, де традиційні первинні документи можуть бути відсутніми або ж мати форму, яка не завжди відповідає класичним вимогам бухгалтерського обліку. У таких випадках лист компетентного органу іноземної держави може стати єдиним джерелом інформації про отриманий дохід. Водночас Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів документальних перевірок, затверджені наказом ДПС України від 25 лютого 2021 року № 244, вимагають, щоб акт перевірки містив чітке обґрунтування виявлених порушень з посиланням на конкретні первинні документи, реєстри бухгалтерського та податкового обліку, а також розрахунки, на підставі яких зроблено висновки [70].

Дотримання принципу правової визначеності передбачає, що норми, які встановлюють підстави для застосування санкцій або донарахування податкових зобов'язань, мають бути чіткими, передбачуваними та доступними для розуміння суб'єктами правовідносин. У ситуації, коли інформація, отримана через цифрові канали міжнародного обміну, використовується як ключовий доказ, а нормативна база не містить спеціальних правил щодо її опрацювання та підтвердження (виходячи з висновку П'ятого апеляційного адміністративного суду про відсутність в ПКУ будь-яких спеціальних вимог щодо оформлення податкової інформації про виплачені резидентам України доходи за кордоном, отриманої у порядку міжнародної взаємодії), платник податків може опинитися в умовах правової

невизначеності. Власне, прикладом такої ситуації є вказана справа №420/12445/25, в рамках якої податковий орган вважає таку інформацію достатньою для донарахування, а суд першої інстанції - вимагає додаткових доказів, що на практиці може суттєво ускладнювати правозастосування.

Таким чином, вказана справа яскраво ілюструє одну з проблем в рамках застосування цифрових інструментів податкового контролю - проблему належного процесуального опрацювання інформації, отриманої через міжнародні цифрові канали обміну. Вона демонструє потребу у встановленні балансу між необхідністю ефективного використання сучасних технологій міжнародної співпраці податкових органів та потребою забезпечити належний рівень доказування фактів порушення податкового законодавства.

Проблеми належного застосування цифрових інструментів податкового контролю мають більш системний характер і не обмежуються сферою міжнародного обміну інформацією. Подібні виклики виникають також у процесі національного нормотворення, коли суб'єкти владних повноважень, приймаючи підзаконні нормативно-правові акти, що конкретизують порядок використання тих чи інших цифрових механізмів, іноді встановлюють положення, які фактично розширюють обсяг обов'язків платників податків порівняно з тим, що прямо передбачено законодавчим актом вищої юридичної сили. Така практика створює додаткову правову невизначеність, порушує принцип ієрархії нормативних актів і суперечить конституційному принципу законності.

Яскравим прикладом такої проблеми є розширення сфери застосування форми фіскального касового чека за операціями з приймання коштів для подальшого їх переказу (форма ФКЧ-3) (детальний аналіз цих змін в законодавстві наведено в підрозділі 2.1. кваліфікаційної роботи). Так, Наказом Міністерства фінансів України від 22 листопада 2024 року №601 були внесені суттєві зміни до Положення про форму та зміст розрахункових документів/електронних розрахункових документів, що затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 21 січня 2016 року № 13 [40; 41]. Зокрема, було оновлено розділ VI Положення, яким врегульовано нову форму та обов'язкові реквізити фіскального касового чека за операціями з

приймання коштів для подальшого їх переказу. Раніше розділ VI стосувався фіскального касового чека за операціями приймання та переказу готівкових коштів виключно через ПТКС. Після внесення змін назва розділу була змінена на “Фіскальний касовий чек за операціями з приймання коштів для подальшого їх переказу” - без згадки “через ПТКС”. Крім цього, у рядку 5 чека тепер замість “адреса розміщення ПТКС” вказується “номер ПТКС / номер відокремленого підрозділу надавача платіжних послуг”. Таким чином, Міністерство фінансів України фактично розширило сферу обов’язкового застосування форми ФКЧ-3 на операції, які проводяться не лише через ПТКС, а й при прийманні готівки в касах відокремлених підрозділів надавачів платіжних послуг [71]. Таке розширення сфери застосування форми чека підзаконним нормативно-правовим актом викликає серйозні питання щодо його відповідності Закону України “Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг”. Стаття 9 цього Закону чітко і обмежено вимагає обов’язкової фіскалізації (використання РРО) саме для операцій небанківських надавачів платіжних послуг, які здійснюються через ПТКС [36]. Для операцій з приймання готівки для подальшого переказу, які проводяться у касах відокремлених підрозділів надавачів платіжних послуг (не через термінали самообслуговування), вказаний Закон прямо не встановлює обов’язку застосування РРО або видачі фіскального чека спеціальної форми ФКЧ-3. Так, абзац 3 пункту 2 частини 1 статті 9 Закону вказує, що РРО не застосовуються при виконанні банківських операцій, крім операцій небанківських надавачів платіжних послуг та їх комерційних агентів з приймання готівки для виконання платіжних операцій з використанням ПТКС, крім ПТКС, що дають користувачеві змогу здійснювати виключно операції з отримання коштів. Таким чином, Наказ Міністерства фінансів України № 601 встановлює додаткові обов’язки для суб’єктів господарювання порівняно з тим, що прямо передбачено на рівні закону. Це приклад, коли підзаконний акт фактично розширює сферу застосування цифрового інструменту контролю поза межами, визначеними законодавцем.

Така практика підзаконного нормотворення створює додаткову правову невизначеність для платників податків, ускладнює дотримання законодавства. Вона

також порушує принцип законності, закріплений у статті 19 Конституції України, відповідно до якого органи державної влади можуть діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Правильним і конституційно обґрунтованим підходом до нормотворення є спочатку внесення відповідних змін на рівні закону, а вже після цього - їх деталізація та конкретизація в підзаконних нормативно-правових актах. Такий порядок забезпечує додержання принципу ієрархії нормативних актів, запобігає перевищенню повноважень суб'єктами нормотворення та гарантує платникам податків чіткість, передбачуваність і стабільність правового регулювання.

3.2. Перспективи гармонізації українського законодавства з регламентами та директивами ЄС щодо цифрових інструментів податкового контролю

Цифрова трансформація податкового контролю в Україні відбувається в тісному взаємозв'язку з євроінтеграційними процесами. Як зазначає О.С. Шевчик, інтеграція України до європейського податкового простору, запровадження автоматичного обміну податковою інформацією, електронного аудиту, цифрових реєстрів і інформаційно-аналітичних платформ зумовлюють зростання обсягів, різноманітності та інтенсивності використання податкових даних у контрольній діяльності [60, с. 1086].

Перспективи гармонізації українського законодавства з правом ЄС у сфері податкового контролю визначаються стратегічними зобов'язаннями держави в рамках європейської інтеграції. Кабінет Міністрів України Постановою від 01 квітня 2026 року № 438 затвердив Національну програму адаптації законодавства України до права ЄС (*acquis* ЄС) [72; 81]. Цією Програмою Україна взяла на себе чіткі зобов'язання щодо імплементації ключових директив у сфері адміністративної співпраці в оподаткуванні, а саме:

- Директиви Ради (ЄС) 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 року про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування та скасування Директиви 77/799/ЄЕС (DAC1) [73];

- Директиви Ради 2014/107/ЄС від 9 грудня 2014 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо обов'язкового автоматичного обміну інформацією у сфері оподаткування (DAC2) [74];
- Директиви Ради 2015/2376 від 8 грудня 2015 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо обов'язкового автоматичного обміну інформацією у сфері оподаткування (DAC3) [75] ;
- Директиви Ради (ЄС) 2016/881 від 25 травня 2016 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо обов'язкового автоматичного обміну інформацією у сфері оподаткування (DAC4) [76];
- Директиви Ради (ЄС) 2016/2258 від 6 грудня 2016 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо доступу податкових органів до інформації про боротьбу з відмиванням грошей (DAC5) [77];
- Директиви Ради (ЄС) 2018/822 від 25 травня 2018 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо обов'язкового автоматичного обміну інформацією у сфері оподаткування щодо підзвітних транскордонних угод (DAC6) [78];
- Директиви Ради (ЄС) 2021/514 від 22 березня 2021 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо адміністративної співпраці у сфері оподаткування (DAC7) [79];
- Директиви Ради (ЄС) 2023/2226 від 17 жовтня 2023 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо адміністративної співпраці у сфері оподаткування (DAC8) [80].

Основним нормативним актом, що регулює адміністративну співпрацю в податковій сфері на рівні ЄС, є Директива Ради (ЄС) 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 року про адміністративне співробітництво у сфері оподаткування та скасування Директиви 77/799/ЄЕС (DAC1) [73]. Імплементация вказаної директиви в Україні вже забезпечена на достатньо високому рівні, як впливає зі змісту аналітичної записки Центру економічної стратегії “Порівняльний аналіз податкового законодавства ЄС та України” [82, с. 25]. Деталізовані механізми обміну податковою інформацією на цільові та автоматичні запити закріплені у Порядку обміну податковою інформацією

з компетентними органами іноземних країн, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 16 квітня 2022 року № 118 [83]. Ці норми базуються на положеннях Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах.

Директива Ради 2014/107/ЄС від 9 грудня 2014 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо обов'язкового автоматичного обміну інформацією у сфері оподаткування (DAC2) стосується автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки (Common Reporting Standard). Вона зобов'язує фінансові установи звітувати про рахунки нерезидентів [74]. Україна приєдналася до багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки у 2022 році. Був прийнятий Закон України № 2970-IX від 20 березня 2023 року “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки” [84]. Імплементація DAC2 є частковою через відсутність повного доступу ДПС України до Common Communication Network (CCN) [82, с. 25].

Common Communication Network (CCN) – це захищена електронна мережа ЄС для обміну конфіденційною інформацією між податковими органами держав-членів, митними службами та іншими інституціями [85, с. 5]. Вона забезпечує швидкий, безпечний та автоматизований обмін даними в реальному часі. Інтеграція з CCN дозволить ДПС України автоматично перевіряти дані про компанії в ЄС. Як вказано в аналітичній записці Центру економічної стратегії “Порівняльний аналіз податкового законодавства ЄС та України”, відсутність технічного доступу України до європейських мереж адміністрування податків наразі ускладнює повну інтеграцію з податковими органами держав-членів [82, с. 26]. В Плані цифрового розвитку ДПС України до 2030 року (затверджений рішенням Комітету з управління інформаційними технологіями у системі управління державними фінансами та введений в дію Наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2024 року №660) вказується щодо необхідності проведення робіт над підключенням України до платформ Common Communication Network (CCN) і Common System Interface (CSI) -

систем безпечового обміну інформацією між податковими адміністраціями країн ЄС [2, с. 42].

Директива Ради 2015/2376 від 8 грудня 2015 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо обов'язкового автоматичного обміну інформацією у сфері оподаткування (DAC3) запроваджує механізм обов'язкового автоматичного обміну інформацією про попередні податкові рішення (advance tax rulings) та попередні угоди про трансфертне ціноутворення (advance pricing agreements) [75]. Основна мета директиви полягає в підвищенні прозорості податкового адміністрування, запобіганні штучному перерозподілу прибутків між юрисдикціями, виявленні та протидії агресивному податковому плануванню, а також забезпеченні справедливого оподаткування багатонаціональних підприємств [75]. Завдяки DAC3 податкові органи держав-членів ЄС отримують своєчасну, повну та стандартизовану інформацію про індивідуальні податкові рішення та угоди, які можуть суттєво впливати на розподіл прибутків і податкову базу в різних країнах. В Україні імплементація положень DAC3 наразі здійснена частково. Елементи контролю за трансфертним ціноутворенням вже закріплені в статті 39 ПКУ, яка регулює моніторинг контрольованих операцій, подання звітів, документації, майстер-файлів та звітів у розрізі країн, а також застосування принципу “витягнутої руки”. Однак повноцінний обов'язковий автоматичний обмін інформацією ще не запроваджено на нормативному рівні. Згідно з Національною програмою адаптації законодавства України до права ЄС (acquis ЄС), затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України від 01 квітня 2026 року № 438, повна імплементація вимог DAC3 запланована до жовтня 2027 року [81, с. 409].

Директива Ради (ЄС) 2016/881 від 25 травня 2016 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо обов'язкового автоматичного обміну інформацією у сфері оподаткування (DAC4) запроваджує механізм обов'язкової звітності “країна за країною” (Country-by-Country Reporting, CbC) для багатонаціональних груп компаній. Основна мета директиви полягає в підвищенні прозорості діяльності великих міжнародних корпорацій, запобіганні розмиванню податкової бази, виведенню прибутку, а також забезпеченні ефективного контролю за трансфертним

ціноутворенням [76]. Згідно з DAC4, материнські компанії груп з консолідованим оборотом понад 750 млн євро зобов'язані щорічно подавати до податкових органів детальну звітність, яка містить інформацію про розподіл прибутків, сплачених податків, кількості працівників, матеріальних активів та інших показників по кожній країні, де група здійснює діяльність [76]. Ця інформація автоматично обмінюється між компетентними органами держав-членів ЄС, що дозволяє податковим адміністраціям виявляти ризики агресивного податкового планування та забезпечувати справедливий розподіл податкового навантаження.

Україна приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін звітами в розрізі країн у 2022 році [10]. Форма подання СбС-звітів визначена нормативно Порядком заповнення Звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, що затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 14.12.2020 № 764 [86]. За даними ДПС України, у 2025 році було отримано понад 90 СбС-звітів за 2024 рік [87].

Директива Ради (ЄС) 2016/2258 від 6 грудня 2016 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо доступу податкових органів до інформації про боротьбу з відмиванням грошей (DAC5) розширює можливості податкових органів держав-членів ЄС щодо доступу до даних, зібраних у рамках фінансового моніторингу [77]. Директива зобов'язує держави забезпечити податковим органам доступ до інформації про бенефіціарних власників, банківських рахунків, транзакцій та інших даних, отриманих фінансовими установами [77]. Метою DAC5 є посилення боротьби з відмиванням коштів, фінансуванням тероризму та податковими правопорушеннями шляхом поєднання інструментів податкового контролю та фінансового моніторингу [77]. Це дозволяє податковим органам оперативно отримувати достовірну інформацію про реальних власників компаній, підозрілі транзакції та джерела коштів без необхідності направлення окремих запитів. В Україні окремі елементи регулювання містяться в Законі України “Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення” [88]. Повна адаптація вимог DAC5 запланована до жовтня 2027 року

відповідно до Національної програми адаптації законодавства України до права ЄС (*acquis* ЄС), що затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 01 квітня 2026 року № 438 [81, с. 410] .

Директива Ради (ЄС) 2018/822 від 25 травня 2018 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо обов'язкового автоматичного обміну інформацією у сфері оподаткування щодо підзвітних транскордонних угод (DAC6) запроваджує механізм обов'язкового розкриття інформації про транскордонні податкові схеми (*Mandatory Disclosure Rules, MDR*) [78]. Директива зобов'язує посередників (*intermediaries*) (наприклад, аудиторів, банків) та платників податків повідомляти податкові органи про схеми, які відповідають певним “ознакам ризику” (*hallmarks*), таким, як, наприклад, штучне створення збитків [78]. Інформація про такі схеми підлягає автоматичному обміну між податковими органами держав-членів ЄС. Мета DAC6 - підвищити прозорість податкового планування, виявляти агресивні схеми на ранніх етапах та запобігати розмиванню податкової бази [78].

В Україні DAC6 наразі не імplementовано в повному обсязі. Повна адаптація вимог DAC6 запланована до жовтня 2027 року в рамках Національної програми адаптації законодавства України до права ЄС (*acquis* ЄС), що затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 01 квітня 2026 року № 438 [81, с. 411]. Запровадження DAC6 дозволить ДПС України отримувати інформацію про потенційно ризикові транскордонні схеми на ранніх етапах, що значно підвищить ефективність превентивного податкового контролю.

Директива Ради (ЄС) 2021/514 від 22 березня 2021 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо адміністративної співпраці у сфері оподаткування (DAC7) запроваджує обов'язкову звітність операторів цифрових платформ про доходи, отримані продавцями через такі платформи [79]. Директива стосується діяльності маркетплейсів, сервісів оренди житла, таксі, фріланс-платформ та інших цифрових майданчиків. Оператори платформ зобов'язані збирати, верифікувати та щорічно звітувати податковим органам інформацію про ідентифікаційні дані продавців, суми отриманих доходів, кількість транзакцій [79]. Мета DAC7 - забезпечити прозорість оподаткування доходів у цифровій економіці, запобігти

ухиленню від сплати податків через онлайн-платформи та створити єдині європейські стандарти контролю за цифровою торгівлею [79].

З метою імплементації в Україні DAC7 було розроблено Проект Закону “Про внесення змін до Податкового кодексу України та Закону України “Про банки і банківську діяльність” щодо впровадження міжнародного автоматичного обміну інформацією про доходи, отримані через цифрові платформи” [89]. Вказаний проект передбачає включення до ПКУ нової статті 178-1 ПКУ, яка регулює питання оподаткування доходів фізичних осіб - підзвітних продавців від здійснення звітної діяльності через цифрові платформи. Законопроектом пропонується визначення таких ключових термінів, як цифрова платформа, оператор платформи, продавець, підзвітний продавець тощо. Оператори платформ зобов’язуються виступати податковими агентами, тобто нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені продавців [89].

В пояснювальній записці до цього законопроекту вказано, що він спрямований на імплементацію положень Модельних правил ОЕСР щодо звітності операторів цифрових платформ та положень Директиви Ради (ЄС) 2021/514 від 22 березня 2021 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування (DAC 7) [90]. За цим законопроектом міжнародний обмін інформацією відбуватиметься відповідно до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про доходи, отримані через цифрові платформи (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information on Income Derived Through Digital Platforms (надалі - “Багатостороння угода DPI”). Україна готується до приєднання до цієї угоди. Обов’язковою передумовою для приєднання України до вказаної угоди є імплементація в національне податкове законодавство Модельних правил ОЕСР щодо звітності операторів цифрових платформ [90; 92].

Серед завдань ДПС України, які визначені в Плані цифрового розвитку ДПС України до 2030 року (затверджений рішенням Комітету з управління інформаційними технологіями у системі управління державними фінансами та введений в дію Наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2024 року

№660), вказується на необхідності інтеграції з міжнародною системою обміну інформацією (DAC 7) [2, с. 42]. Необхідним є здійснення автоматичного обміну інформацією з податковими органами країн - учасниць Багатосторонньої угоди DPI задля реалізації концепції оподаткування фізичних осіб - продавців, які користуються цифровими платформами після запровадження відповідних змін до законодавства України [2, с. 42].

У висновку експертизи щодо європейської інтеграції, який підготовлений комітетом ВРУ з питань інтеграції України до ЄС, наголошується, що за положеннями Директиви DAC 7 не передбачається, що оператор цифрової платформи має бути податковим агентом, на якого покладається тягар нарахування, утримання та сплати відповідного податку [91, с. 4-5]. Натомість, наголошено, що оператор цифрової платформи має звітувати податковому органу про доходи, отримані особою-продавцем в результаті її ж комерційної діяльності на базі такої цифрової платформи, а вже податковий орган має на підставі цієї поданої оператором цифрової платформи інформації визначати суму податкових зобов'язань для особи-продавця, яка здійснює свою комерційну діяльність на базі цифрової платформи. Зроблено висновок, що положення законопроекту в цій частині не повністю відповідають цілям Директиви DAC 7 [91, с. 4-5].

Доцільно зауважити, що Верховна Рада України наразі не прийняла цей законопроект, що свідчить про необхідність його суттєвого доопрацювання з урахуванням європейських стандартів [89]. Вважаємо, що подібне нормотворення не сприяє справжній гармонізації національного законодавства з *acquis communautaire*, а навпаки, ускладнює адаптацію правової системи, створюючи ризики надмірного адміністративного навантаження на суб'єктів господарювання у цій сфері.

Директива Ради (ЄС) 2023/2226 від 17 жовтня 2023 року про внесення змін до Директиви 2011/16/ЄС щодо адміністративної співпраці у сфері оподаткування (DAC8) стосується автоматичного обміну інформацією про операції з криптоактивами (Crypto-Asset Reporting Framework, CARF). Вона запроваджує обов'язкову звітність для постачальників послуг, пов'язаних з криптоактивами (Reporting Crypto-Asset Service Providers), до яких належать криптобіржі, гаманці,

обмінники, брокери та інші платформи, що надають послуги з купівлі, продажу, обміну чи переказу віртуальних активів [80]. Директива встановлює комплексний механізм податкового контролю, який включає обов'язкові процедури *due diligence* (перевірку клієнтів), автоматичну щорічну звітність про всі релевантні операції з криптоактивами, а також примусові заходи щодо користувачів, які не надають необхідну інформацію [80]. Зокрема, якщо користувач після двох нагадувань протягом 60 днів не надасть інформацію про своє податкове резидентство, платформа зобов'язана заблокувати йому можливість проводити звітні операції. Крім того, постачальники послуг зобов'язані зберігати відповідні записи протягом 5–10 років [80]. Серед цифрових інструментів контролю DAC8 передбачає використання спеціальної електронної служби ідентифікації (*Identification Service*), яка дозволяє автоматично підтверджувати особу та податкове резидентство користувачів, стандартизований автоматичний обмін інформацією через мережу CCN/CSI тощо. Мета DAC8 полягає в тому, щоб закрити прогалини в оподаткуванні цифрової економіки, забезпечити прозорість операцій з криптоактивами [80].

У контексті виконання Україною міжнародно-правових зобов'язань щодо наближення національного законодавства до *acquis* ЄС було розроблено проект Закону України № 10225-д від 24 квітня 2025 року “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо врегулювання обороту віртуальних активів в Україні” [93]. На момент написання цієї кваліфікаційної роботи Верховна Рада України прийняла цей законопроект у першому читанні 3 вересня 2025 року, а наразі законопроект перебуває на стадії підготовки до другого читання після доопрацювання [93].

Законопроект є комплексним нормативним актом, спрямованим на створення правової основи для легального обігу віртуальних активів, їх оподаткування та посилення адміністративного контролю. Він безпосередньо реалізує перший етап імплементації положень DAC8 (CARF) та частково гармонізує українське законодавство з Регламентом ЄС *Regulation (EU) 2023/1114 of the European Parliament and of the Council of 31 May 2023 on markets in crypto-assets* (MiCA) [94]. Пояснювальна записка до законопроекту підкреслює, що відсутність чіткого

регулювання призводить до правової невизначеності, сприяє приховуванню доходів, відмиванню коштів, фінансуванню тероризму та ухиленню від податків. Прийняття закону має забезпечити прозорість ринку, захист прав інвесторів і споживачів, залучення інвестицій та інтеграцію України у світовий крипториннок відповідно до європейських стандартів [94].

Центральним елементом контролю є пропонована стаття 39-4 ПКУ. Постачальники послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, що надають послуги на користь резидентів України (фізичних та юридичних осіб), зобов'язані подати заяву про взяття їх на облік у контролюючому органі протягом 60 календарних днів після початку надання послуг на користь резидентів України. Вони повинні щорічно (до 31 січня) подавати електронний звіт про операції з віртуальними активами щодо резидентів України [93]. Нормативне регулювання такої звітності прямо визначено як перший крок до поступового запровадження стандарту CARF та імплементації DAC8 [94]. Запропоновані заходи контролю включають обов'язкову реєстрацію постачальників, щорічну звітність, ведення та зберігання первинних документів, а також застосування санкцій.

Водночас законопроект має певну проблематику, на яку звертають увагу Комітет Верховної Ради України з питань інтеграції України до ЄС та Європейська Бізнес Асоціація [95; 96]. Зокрема, у проекті операції з продажу, обміну чи відчуження віртуальних активів віднесено до постачання товарів (підпункт 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 ПКУ), тоді як відповідно до практики Суду ЄС (рішення у справі C-264/14 Skatteverket v David Hedqvist від 22 жовтня 2015 року) такі операції є постачанням послуг, а не товарів [95]. У знаковому рішенні у вказаній справі Суд ЄС чітко встановив, що операції з обміну традиційних валют на біткойн (та навпаки) не є постачанням товарів у розумінні статті 14 Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість, оскільки віртуальна валюта не має фізичної форми та не є “матеріальним майном” (tangible property) [95, с. 2; 96]. Натомість такі операції кваліфікуються як постачання послуг відповідно до статті 24 Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість. Загалом, прийняття вказаного

законопроекту має стати важливим етапом європейської інтеграції податкової сфери України [97]. Воно не лише гармонізує національне законодавство з європейськими стандартами адміністративної співпраці (DAC8), а й має створювати середовище для розвитку ринку віртуальних активів [95, с. 2; 96].

Перспективи гармонізації українського законодавства з правом ЄС у сфері цифрових інструментів податкового контролю пов'язані насамперед з необхідністю повної інтеграції національних автоматизованих систем з європейськими інформаційними мережами та стандартами. Зокрема, повноцінне підключення ДПС України до Common Communication Network (CCN) та VAT Information Exchange System (VIES) дозволить здійснювати автоматичний обмін даними в реальному часі.

Система обміну інформацією про податок на додану вартість (VAT Information Exchange System, VIES) є одним з важливих елементів механізму адміністративної співпраці в сфері оподаткування в ЄС [98]. Вона призначена для верифікації дійсності ідентифікаційних номерів платників ПДВ (VAT ID) у транскордонних операціях і функціонує на підставі Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість [97]. VIES являє собою електронний інтерфейс, що забезпечує доступ національних податкових органів до відповідних реєстрів держав-членів ЄС для оперативної перевірки статусу платників ПДВ [98].

Україна як держава-кандидат на членство в ЄС зобов'язана забезпечити поступову інтеграцію національної системи адміністрування ПДВ із системою VIES. Наразі вже відбулася технічна інтеграція “Електронного кабінету платника податків” з системою VIES, що дозволяє перевіряти ПДВ-номери контрагентів із країн ЄС [82, с. 27].

Крім цього, важливим пріоритетом ДПС України (відповідно до Плану цифрового розвитку ДПС України до 2030 року (затверджений рішенням Комітету з управління інформаційними технологіями у системі управління державними фінансами та введений в дію Наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2024 року №660) є створення умов для обміну даними через EMCS (Excise Movement and Control System) та CESOP (Central Electronic System of Payment

information) [2, с. 41-42]. EMCS - це Європейська система контролю за переміщенням та контролем підакцизних товарів, яка забезпечує відстеження в режимі реального часу акцизних накладних на алкоголь, тютюн, паливо та інші підакцизні товари в межах ЄС [99]. CESOP - Центральна електронна система інформації про платежі, запроваджена для збору та аналізу даних про платежі, пов'язані з ПДВ, з метою протидії шахрайству в сфері електронної комерції та послуг [100]. Інтеграція національних систем ДПС України з цими європейськими платформами дозволить здійснювати автоматичний транскордонний обмін податковою інформацією та стане важливим кроком у гармонізації українського законодавства з *acquis communautaire* ЄС.

Перспективи гармонізації українського законодавства з регламентами та директивами ЄС щодо цифрових інструментів податкового контролю полягають у створенні єдиної цифрової екосистеми контролю, яка поєднуватиме національні автоматизовані системи з європейськими мережами. Це дозволить не лише виконати міжнародні зобов'язання України, а й суттєво підвищити ефективність, прозорість і превентивність податкового контролю, зменшити адміністративне навантаження на сумлінних платників податків та наблизити вітчизняну систему податкового адміністрування до сучасних європейських стандартів.

* * *

Аналіз практичних аспектів застосування та перспектив розвитку цифрових інструментів податкового контролю в Україні свідчить про складний характер цифрової трансформації податкового адміністрування.

З одного боку, впровадження автоматизованих систем, таких як система автоматизованого моніторингу відповідності податкової накладної/розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків (СМКОР), механізмів міжнародного автоматичного обміну податковою інформацією, суттєво підвищило оперативність, об'єктивність і ризик-орієнтованість контрольної діяльності, зменшило вплив суб'єктивного чинника. З іншого боку, наявна практика використання ДПС України низки алгоритмічних інструментів породило низку системних правових проблем, пов'язаних з формалізацією податкового контролю, ризиком “алгоритмічної презумпції податкового порушення” та порушенням фундаментальних принципів - індивідуалізації, обґрунтованості та вмотивованості рішень контролюючих органів [60, с. 1084].

Судова практика ВС, зокрема, постанови у справах № 520/18518/21, № 260/3479/24, № 2240/3117/18 та № 816/2218/18, свідчить, що дані автоматизованих інформаційних систем ДПС України повинні належно процесуально опрацьовуватися, щоб мати доказовий характер. При цьому вони не повинні замінювати повноцінне доказування факту податкового правопорушення, аналіз первинних документів та оцінку реальності господарських операцій. Особливо гостро проявилася проблема неконкретизованості вимог, що містяться в квитанціях про зупинення реєстрації податкових накладних. Аналогічні виклики виникають при опрацюванні інформації, отриманої через міжнародні канали обміну (справа № 420/12445/25), де спостерігається правова невизначеність щодо порядку процесуального опрацювання та доказової сили таких даних. Крім того, практика підзаконного нормотворення (Наказ Міністерства фінансів України від 22 листопада 2024 року № 601 “Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 21 січня 2016 року № 13” щодо форми ФКЧ-3) демонструє тенденцію до розширення

обов'язків платників податків поза межами, визначеними законом, що суперечить принципу законності та ієрархії нормативно-правових актів.

Водночас перспективи розвитку цифрових інструментів податкового контролю тісно пов'язані з європейською інтеграцією України. Затвердження Постановою Кабінету Міністрів України від 01 квітня 2026 року № 438 Національної програми адаптації законодавства до *acquis* ЄС, а також Плану цифрового розвитку ДПС України до 2030 року (Наказ Міністерства фінансів України № 660 від 24 грудня 2024 року № 660) створює чітку стратегічну основу для імплементації директив DAC1–DAC8. Часткова реалізація положень вказаних директив демонструє прогрес у гармонізації національного законодавства з європейськими стандартами автоматичного обміну інформацією. Ключовими пріоритетами залишаються повноцінна інтеграція з Common Communication Network (CCN), Excise Movement and Control System (EMCS), Central Electronic System of Payment Information (CESOP) тощо, що дозволить здійснювати обмін даними та підвищити ефективність превентивного податкового контролю [85, с. 5; 99; 100].

Таким чином, цифровізація податкового контролю в Україні перебуває на етапі, коли поступово досягається технічна ефективність, проте правове забезпечення та процедурні гарантії захисту прав платників податків вимагають подальшого удосконалення. Головним завданням нормотворця та правозастосовувача має стати забезпечення балансу між інтересами держави в отриманні повної та достовірної податкової інформації та конституційними правами суб'єктів господарювання на справедливий, недискримінаційний і пропорційний податковий контроль. Лише за умови усунення виявлених правових колізій, підвищення прозорості критеріїв ризиковості, чіткої регламентації процесуального опрацювання міжнародної податкової інформації та належної гармонізації з правом ЄС цифрові інструменти податкового контролю зможуть реалізувати свій потенціал як дієвий механізм забезпечення податкової дисципліни, зменшення адміністративного навантаження на сумлінних платників та інтеграції України до європейського податкового простору.

ВИСНОВКИ

Цифрові інструменти податкового контролю в Україні є фундаментальною складовою сучасної системи податкового адміністрування. Їх впровадження перетворює традиційний контроль на автоматизований, ризикоорієнтований і превентивний механізм, що забезпечує оперативний збір, обробку та аналіз великих масивів податкової інформації в режимі реального часу. Цифровізація дозволяє суттєво зменшити вплив суб'єктивного людського чинника, скоротити адміністративне навантаження на сумлінних платників податків, підвищити прозорість і ефективність контролю, а також посилити протидію ухиленню від оподаткування.

Правове регулювання цифрових інструментів податкового контролю в Україні сформувало цілісну, динамічну систему, яка охоплює важливі етапи податкового адміністрування - від планування контрольних заходів і моніторингу ризиків до безпосереднього проведення перевірок, аналізу даних та оформлення їх результатів.

Дослідження ключових цифрових інструментів (СМКОР, електронний аудит на базі SAF-T UA, СОД РРО та РРО, Big Data TP, АСУПР, система “Податковий блок”, “Трембіта” та механізми міжнародного автоматичного обміну тощо) свідчить про їх комплексний характер.

Електронне планування перевірок на основі ризик-орієнтованого підходу забезпечує автоматизований відбір платників за єдиними критеріями, сприяючи реалізації принципу рівності всіх платників податків перед законом [22]. Поступово розвивається електронний аудит великих платників податків на базі SAF-T UA, який дає змогу контролюючим органам отримувати структуровану бухгалтерську інформацію в електронному форматі та проводити глибокий автоматизований аналіз без фізичного витребування документів [32]. Система обліку даних реєстраторів розрахункових операцій (СОД РРО) разом з реєстраторами розрахункових операцій (РРО та ПРРО) забезпечує безперервний автоматизований збір даних про розрахункові операції в режимі реального часу [38]. Система автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ризиків (СМКОР) діє як потужний превентивний механізм, що зупиняє реєстрацію

податкових накладних, зокрема, за ризиковими господарськими операціями [46]. Автоматизована система роботи з великими масивами даних для аналізу ризиків трансфертного ціноутворення (Big Data TP) та експериментальна автоматизована система управління податковими ризиками (АСУПР) свідчать про ризик-орієнтований підхід цифрових інструментів. Big Data TP дозволяє проводити комплексний аналіз контрольованих операцій на макро-, мезо- та мікроекономічному рівнях [50; 52].

Запропонована класифікація інструментів податкового контролю за ступенем спеціалізації, територіальним рівнем, етапом податкового контролю та технологічним принципом функціонування демонструє, що інструменти утворюють цифрову екосистему, яка охоплює всі стадії податкового адміністрування - від планування перевірок і превентивного моніторингу до безпосереднього проведення контролю та аналізу результатів. Національні інструменти працюють у постійному режимі, забезпечуючи безперервний автоматизований збір даних, тоді як міжнародні механізми дозволяють здійснювати транскордонний обмін інформацією.

За ступенем спеціалізації виокремлюються прямі (спеціальні) інструменти, створені переважно для цілей контролю (SAF-T UA, CMKOP, Big Data TP, СОД РРО, РРО, АСУПР тощо), та інструменти, що мають ширше призначення, але активно використовуються в податковому контролі (“Податковий блок”, система “Трембіта” тощо). За територіальним рівнем розрізняються національні інструменти, що діють у межах юрисдикції України, та міжнародні (зокрема, інструменти автоматичного обміну за CRS), які забезпечують транскордонний обмін даними. За етапом контролю інструменти поділяються на ті, що застосовуються на етапі планування, превентивного моніторингу та безпосереднього проведення перевірки. За технологічним принципом інструменти можна умовно поділити на реєстрові, системи моніторингу та блокування, системи збору та зберігання даних, аналітичні системи, системи електронного документообігу, а також системи міжвідомчої та міжнародної взаємодії. Національні інструменти працюють у постійному режимі, забезпечуючи безперервний автоматизований збір даних, тоді як міжнародні механізми дозволяють здійснювати транскордонний обмін інформацією.

Водночас практика застосування цифрових інструментів податкового контролю виявила низку системних правових проблем. Наявна певна тенденція до надмірної формалізації контролю та формування “алгоритмічної презумпції податкового порушення”, коли дані автоматизованих систем можуть інколи сприйматися контролюючими органами як самодостатня підстава для застосування жорстких заходів без всебічного аналізу фактичних обставин господарських операцій, реальних економічних умов [60, с. 1084]. Судова практика ВС наголошує на допоміжному характері інформації з інформаційних баз ДПС України і на неможливості використовувати її як єдиний доказ без підтвердження результатами належних контрольних заходів. Особливо гострими є проблеми неконкретизованості вимог у квитанціях про зупинення реєстрації податкових накладних у системі СМКОР, що порушує принципи обґрунтованості та вмотивованості рішень.

Аналогічна певна невизначеність спостерігається щодо порядку процесуального опрацювання інформації, отриманої через міжнародні канали обміну. Крім того, практика підзаконного нормотворення (зокрема, Наказ Міністерства фінансів України від 22 листопада 2024 року № 601 “Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 21 січня 2016 року № 13” щодо форми ФКЧ-3) демонструє тенденцію до розширення обов’язків платників податків поза межами, визначеними законом, що суперечить принципу законності та ієрархії нормативно-правових актів.

Перспективи розвитку цифрових інструментів податкового контролю в Україні тісно пов’язані з європейською інтеграцією. Затвердження Національної програми адаптації законодавства до *acquis* ЄС (Постанова Кабінету Міністрів України від 01 квітня 2026 року № 438) та Плану цифрового розвитку ДПС України до 2030 року (Наказ Міністерства фінансів України № 660 від 24 грудня 2024 року № 660) створює стратегічну основу для імплементації директив DAC1–DAC8. Перспективна імплементація положень всіх вказаних директив, а також повноцінна інтеграція з європейськими мережами, такими як Common Communication Network (CCN), Excise Movement and Control System (EMCS), Central Electronic System of Payment information (CESOP), VAT Information Exchange System (VIES), дозволять

здійснювати автоматичний обмін даними в реальному часі, підвищити превентивність контролю та наблизити українську систему до сучасних європейських стандартів.

Таким чином, цифрові інструменти податкового контролю мають значний потенціал для підвищення ефективності податкового адміністрування, забезпечення податкової дисципліни та зменшення тіньового сектору економіки. Однак для повної реалізації цього потенціалу необхідне усунення виявлених правових проблем, зокрема, підвищення прозорості критеріїв ризиковості, чітка регламентація процесуального опрацювання міжнародної податкової інформації, забезпечення індивідуалізації та обґрунтованості рішень контролюючих органів, а також дотримання балансу між інтересами держави в отриманні достовірної інформації та правами платників податків на справедливий і пропорційний контроль.

Особливості правового регулювання (комплексність нормативно-правової бази, переважаючий ризик-орієнтований підхід, інтеграція з міжнародними стандартами ОЕСР, адаптація законодавства України до норм права ЄС) та практики застосування цифрових інструментів податкового контролю в Україні (автоматизація, превентивність, постійний характер функціонування) визначають їхню ключову роль у системі податкового адміністрування. Ці особливості перетворюють цифрові інструменти на центральний, сучасний і високоефективний механізм забезпечення податкової дисципліни, прозорості та оперативності контролю, водночас вимагаючи подальшого удосконалення.

Подальше удосконалення правового регулювання цифрових інструментів повинно здійснюватися з урахуванням найкращих міжнародних практик, принципу верховенства права. Лише за таких умов цифрова трансформація податкового контролю стане не лише технологічним оновленням, а й важливим чинником утвердження справедливої, прозорої та ефективної системи податкового адміністрування в умовах європейської інтеграції України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Латковський П. П. Цифровізація податкового адміністрування в Україні: основні надбання та проблеми // Економічна теорія та право. — 2024. — № 4 (59). — С. 58–78
2. План цифрового розвитку Державної податкової служби України : затверджений рішенням Комітету з управління інформаційними технологіями у системі управління державними фінансами (протокол № 8 від 18.12.2024) та введений в дію наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2024 № 660. URL:
[https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D0%BD%20%D1%86%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D0%94%D0%9F%D0%A1%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8%20\(1\).PDF](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D0%BD%20%D1%86%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D0%94%D0%9F%D0%A1%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8%20(1).PDF) (дата звернення: 29.04.2026).
3. Чудак О. М. Правове регулювання адміністрування податків та зборів в умовах цифровізації : дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії : спеціальність 081 “Право” / Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова. — Хмельницький, 2025. URL:
<https://univer.km.ua/sites/default/files/users/user161/%D0%A7%D1%83%D0%B4%D0%B0%D0%BA/diss%20%D0%A7%D1%83%D0%B4%D0%B0%D0%BA.pdf> (дата звернення: 29.04.2026).
4. Пухальський В.В. Податковий контроль в Україні: теоретичні та практичні аспекти : монографія . - Одеса : Видавничий дім "Гельветика", 2024. - 296 с.
5. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI : станом на 15 квіт. 2026 р. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
6. Про затвердження Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки : Наказ М-ва

- фінансів України від 20.11.2015 № 1040. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1522-15#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
7. Сідор М. І. Електронна податкова перевірка як форма здійснення фінансового контролю / М. І. Сідор – 2022. URL: <https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/1f9e1e0c-e2c8-40a1-bc1c-b5f1a394b99c/content> (дата звернення: 29.04.2026).
 8. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (ETS 127) : Конвенція Ради Європи від 25.01.1988 № ETS N 127 : станом на 27 трав. 2010 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text (дата звернення: 29.04.2026).
 9. Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки від 29 жовтня 2014 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/966_001-14#Text (дата звернення: 29.04.2026).
 10. Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін звітами в розрізі країн від 27 січня 2016 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/966_001-16#Text (дата звернення: 29.04.2026).
 11. Транскордонний обмін даними. Ухилення від сплати податків у справах з іноземним елементом // VB Partners. – 2025. URL: <https://vbpartners.ua/novyny/transkordonnyj-obmin-danymy-klyuchovyj-instrument-u-spravah-pro-uhylennya-vid-splaty-podatkov-z-inozemnym-elementom> (дата звернення: 29.04.2026).
 12. Taxation // OECD. URL: <https://www.oecd.org/en/topics/taxation.html> (дата звернення: 29.04.2026).
 13. Base erosion and profit shifting (BEPS) // OECD. URL: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> (дата звернення: 29.04.2026).
 14. Action Plan on BEPS (Minimum Standards) : Implementation Guidance / Міністерство фінансів України. – 2017. URL:

- [https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_en\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_en(1).pdf) (дата звернення: 29.04.2026).
15. Національна стратегія доходів до 2030 року : схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf (дата звернення: 29.04.2026).
16. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року : Розпорядж. Каб. Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1218-2023-p#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
17. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration / OECD. – 2020. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/12/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration_886337a7/ca274cc5-en.pdf (дата звернення: 29.04.2026).
18. Tax Administration 2025: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies / OECD. – 2025. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/11/tax-administration-2025_6360fad8/cc015ce8-en.pdf (дата звернення: 29.04.2026).
19. Compliance Risk Management in the Digital Era / European Commission. – 2023. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2024-01/2023_CRM_Guide.pdf (дата звернення: 29.04.2026).
20. The Virtual Visit system: a practical revolution of procedures // Agencia Tributaria. – 2022. – 5 December. URL: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/normativa-criterios-interpretativos/analisis/El_sistema_de_Visita_Virtual_una_revolucion_practica_de_los_procedimientos.html (дата звернення: 29.04.2026).

21. Податкове право: Навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.; За ред. проф. М. П. Кучерявенка. — К.: Юрінком Інтер, 2003. — 400 с.
URL: https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/Podat-Pravo.pdf
22. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : Наказ М-ва фінансів України від 02.06.2015 № 524 : станом на 11 лют. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
23. Єдиний реєстр податкових накладних // Електронний кабінет платника податків. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/help/erp.html> (дата звернення: 29.04.2026).
24. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних : Постанова Каб. Міністрів України від 29.12.2010 № 1246 : станом на 25 верес. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-п#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
25. Система електронного адміністрування ПДВ // Електронний кабінет платника податків. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/help/seavat.html> (дата звернення: 29.04.2026).
26. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру акцизних накладних : Постанова Каб. Міністрів України від 24.02.2016 № 114 : станом на 21 трав. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/114-2016-п#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
27. Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового : Постанова Каб. Міністрів України від 24.04.2019 № 408 : станом на 29 груд. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-2019-п#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
28. Порядок функціонування Системи обліку даних реєстраторів розрахункових операцій : Наказ М-ва фінансів України від 05.08.2020 № 477. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1096-20#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
29. Деякі питання ведення єдиних реєстрів ліцензіатів з виробництва та обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових

- виробів, тютюнової сировини та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, ліцензіатів та місць обігу пального : Постанова Каб. Міністрів України від 04.04.2025 № 374. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/374-2025-п#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
30. Наказ Державної податкової служби України від 06 січня 2026 р. № 4 “Про затвердження Загального порядку організації та проведення контролюючими органами камеральних перевірок податкової звітності та окремої звітності фінансових агентів, крім звітності з трансфертного ціноутворення”. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/79925.html> (дата звернення: 29.04.2026).
31. Автоматизована система “Податковий блок” // Державна податкова служба України. URL: https://tax.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/arkhiv/proekt--modernizatsiya-derj/podatkovui-blok/ (дата звернення: 29.04.2026).
32. SAF-T UA : стандартний файл аудиту для податкового контролю : презентаційні матеріали / Державна податкова служба України. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/668/791398/3_PREZENTATS_YA_SAF_T_UA_dodatok_A.pdf (дата звернення: 29.04.2026).
33. Концепція впровадження е-аудиту для платників податків : презентаційні матеріали / Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D1%80%D0%B5%D0%B7%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F_%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%86%D0%B5%D0%BF%D1%86%D1%96%D1%96%CC%88_%D0%B5_%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83_30_11_2020.pdf (дата звернення: 29.04.2026).
34. Про затвердження Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі : Наказ М-ва фінансів України від 07.11.2011 № 1393 : станом на 27 серп. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0044-12#Text> (дата звернення: 29.04.2026).

- 35.Цифровізація податкового контролю: на практиці вперше використано SAF-T UA під час перевірки // Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/930738.html> (дата звернення: 29.04.2026).
- 36.Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 06.07.1995 № 265/95-ВР : станом на 1 січ. 2026 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-vp#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
- 37.РРО, програмний РРО: що це таке, і кому потрібен у 2025 році? / Богдан Янків // Вчасно. – 2023. – 6 жовтня. URL: <https://vchasno.ua/shcho-take-prohramnyi-rro-komu-potriben/> (дата звернення: 29.04.2026).
- 38.Патута М. , Шматковська Т. Особливості використання та реєстрації РРО та ПРРО в системі розвитку сучасних інформаційно-комунікаційних технологій / М. Патута, Т. Шматковська // Галузевий вісник. – 2023. – № 81. URL: <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/81/1145.pdf> (дата звернення: 29.04.2026).
- 39.ДПС отримала новий інструмент контролю за онлайн-продажами // Державна податкова служба України. – 2025. – 2 квітня. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/884605.html> (дата звернення: 29.04.2026).
- 40.Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 21 січня 2016 року № 13 : Наказ М-ва фінансів України від 22.11.2024 № 601 : станом на 11 січ. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1873-24#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
- 41.Про затвердження Положення про форму та зміст розрахункових документів/електронних розрахункових документів, Порядку подання звітності, пов'язаної із використанням книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок), форми № ЗВР-1 Звіту про використання книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок) : Наказ М-ва фінансів України від 21.01.2016 № 13 : станом на 11 січ. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0220-16#Text> (дата звернення: 29.04.2026).

42. Оплата через ПТКС 2025: простий тест на необхідність ПРРО / Богдан Янків // Юриджна компанія YANKIV. URL: <https://yankiv.com/oplata-cherez-ptks-chy-potriben-prro/> (дата звернення: 29.04.2026).
43. НоваПей Кредит : офіційний сайт ТОВ “НоваПей Кредит”. URL: <https://novapay.credit/> (дата звернення: 29.04.2026).
44. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Каб. Міністрів України від 11.12.2019 № 1165 : станом на 27 верес. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-п#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
45. Крилов Д. Б. Проблемні аспекти процедур, пов’язаних з моніторингом та реєстрацією податкових накладних / Д. Б. Крилов // Аналітично-порівняльне правознавство. – 2023. – № 5. – С. 341–347. URL: <https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2023/11/63.pdf> (дата звернення: 29.04.2026).
46. СМКОР — це ефективний інструмент податкового контролю, що запобігає зловживанням // Головне управління ДПС у Київській області : офіційна сторінка у Facebook. URL: <https://www.facebook.com/tax.kyiv.oblast/posts/961471036156714> / (дата звернення: 29.04.2026)
47. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : Наказ М-ва фінансів України від 14.08.2015 № 706 : станом на 12 січ. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
48. Звіт про стан виконання Національної стратегії доходів до 2030 року у 2024 році / Міністерство фінансів України. – 2024. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%202024%20%D0%9D%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D0%BB>

[%D1%8C%D0%BD%D0%B0%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%8F%20%D0%B4%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%96%D0%B2%20\(1\).pdf](#) (дата звернення: 29.04.2026).

49. Курілов Є. Питання трансфертного ціноутворення у Звіті про стан виконання Національної стратегії доходів до 2030 року у 2024 році / Євген Курілов // Адвокатське об'єднання AZONES. – 2025. – 25 березня. URL: <https://azones.law/analytics/pytannya-transfertnogo-tsinoutvorennya-u-zviti-pro-stan-vykonannya-natsionalnoyi-strategiyi-dohodiv-do-2030-roku-u-2024-rotsi> / (дата звернення: 29.04.2026).
50. Наказ Державної податкової служби України від 06 листопада 2024 р. № 809 “Про введення в постійну експлуатацію інформаційно-комунікаційної системи “Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення” (ІКС “Big Data TP”). URL: <https://drive.google.com/drive/folders/1Z-PAwxU2H6kTGrA4dW3QKZsARZXePhPP?usp=sharing>
51. Лист Державної податкової служби України від квітня 2026 р. (вх. № 395/зпi від 07.04.2026) “Про розгляд запиту” (з додатком — повний текст наказу ДПС № 809). URL: <https://drive.google.com/drive/folders/1Z-PAwxU2H6kTGrA4dW3QKZsARZXePhPP?usp=sharing>
52. Про реалізацію експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі : Постанова Каб. Міністрів України від 25.07.2024 № 854. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-2024-п#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
53. Деякі питання електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів : Постанова Каб. Міністрів України від 08.09.2016 № 606 : станом на 3 жовт. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/606-2016-п#Text> (дата звернення: 29.04.2026).

- 54.Інтеграція електронних реєстрів з використанням системи “Трембіта” // Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/765413.html> (дата звернення: 29.04.2026).
- 55.Про електронну інформаційну взаємодію між Єдиним державним реєстром юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань й інформаційними системами Державної податкової служби України : Наказ М-ва юстиції України від 05.07.2024 № 2040/5/327. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-24#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
- 56.Consolidated Text of the Common Reporting Standard 2025 / OECD. – 2025. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/04/consolidated-text-of-the-common-reporting-standard-2025_e478bc04/055664b1-en.pdf (дата звернення: 29.04.2026).
- 57.ДПС успішно здійснила перший міжнародний автоматичний обмін інформацією за Стандартом CRS // Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/baneryi/crs/povidomlennya/829108.html> (дата звернення: 29.04.2026).
- 58.ДПС успішно здійснила міжнародний автоматичний обмін інформацією за 2024 звітний рік за Стандартом CRS // Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/baneryi/crs/povidomlennya/942148.html> (дата звернення: 29.04.2026).
- 59.Про затвердження Порядку заповнення та подання фінансовими агентами звіту про підзвітні рахунки відповідно до багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки : Наказ М-ва фінансів України від 25.09.2023 № 516 : станом на 17 листоп. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1774-23#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
- 60.Шевчик О. С. Використання податкової інформації в умовах цифровізації податкової системи при здійсненні податкового контролю // Вісник кримінологічної асоціації України. – 2025. – № 1 (34). — С. 1080–1090

- 61.Постанова Верховного Суду від 27 червня 2023 р. у справі № 520/18518/21.
URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111820499> (дата звернення: 29.04.2026).
- 62.Постанова Верховного Суду (Касаційний адміністративний суд) від 14 травня 2025 р. у справі № 260/3479/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/127343067> (дата звернення: 29.04.2026).
- 63.Лещенко Н., Саварець А. Чому ПДВ в Україні та ПДВ у країнах ЄС – це два різні податки? / Центр соціально-економічних досліджень CASE Україна. – 2023. – 2 березня. URL: <https://case-ukraine.com.ua/publications/chomu-pdv-v-ukrayini-ta-pdv-u-krayinah-yes-tse-dva-rizni-podatky/> (дата звернення: 29.04.2026).
- 64.Постанова Верховного Суду (Касаційний адміністративний суд) від 15 лютого 2023 р. у справі № 2240/3117/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108998132> (дата звернення: 29.04.2026).
- 65.Постанова Верховного Суду (Касаційний адміністративний суд) від 17 січня 2023 р. у справі № 816/2218/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108443341> (дата звернення: 29.04.2026).
- 66.Звіт Ради бізнес-омбудсмена за IV квартал 2025 року / Рада бізнес-омбудсмена. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2026/02/4q-2025-ua-1.pdf> (дата звернення: 29.04.2026).
- 67.Постанова Верховного Суду (Касаційний адміністративний суд) від 23 червня 2022 р. у справі № 640/6130/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104904593> (дата звернення: 29.04.2026).
- 68.Постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 19 березня 2026 р. у справі № 420/12445/25. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/135262028> (дата звернення: 29.04.2026).
- 69.Рішення Одеського окружного адміністративного суду від 24 жовтня 2025 р. у справі № 420/12445/25. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/131270018> (дата звернення: 29.04.2026).

70. Наказ Державної податкової служби України від 25 лютого 2021 р. № 244 “Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової/позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок”. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0244912-21#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
71. Хмелевський І. Як ДПСУ воює з тіньовою інтернет-торгівлею // Податки & бухоблік i.factor.ua. – 2025. – № 29 (квітень). URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2025/april/issue-29/article-132546.html> (дата звернення: 29.04.2026).
72. Про затвердження Національної програми адаптації законодавства України до права Європейського Союзу (acquis ЄС) : Постанова Каб. Міністрів України від 01.04.2026 № 438. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/438-2026-п#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
73. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC (DAC1). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32011L0016> (дата звернення: 29.04.2026).
74. Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation (DAC2). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0107> (дата звернення: 29.04.2026).
75. Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation (DAC3). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32015L2376> (дата звернення: 29.04.2026).

76. Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation (DAC4). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32016L0881> (дата звернення: 29.04.2026).
77. Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access of tax authorities to information on anti-money laundering and the financing of terrorism (DAC5). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32016L2258> (дата звернення: 29.04.2026).
78. Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (DAC6). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32018L0822> (дата звернення: 29.04.2026).
79. Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU as regards administrative cooperation in the field of taxation (DAC7). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32021L0514> (дата звернення: 29.04.2026).
80. Council Directive (EU) 2023/2226 of 17 October 2023 amending Directive 2011/16/EU as regards administrative cooperation in the field of taxation (DAC8). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32023L2226> (дата звернення: 29.04.2026).
81. Національна програма адаптації законодавства України до права Європейського Союзу (acquis ЄС) : затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 1 квітня 2026 р. № 438. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/uploads/public/69c/fd1/b31/69cfd1b313b93001891731.pdf> (дата звернення: 29.04.2026).
82. Порівняльний аналіз податкового законодавства ЄС та України : аналітична записка / Центр економічної стратегії ; підгот. Б. Слущкий. – 2025. – 30

- вересня. URL: <https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2025/10/tinovyj-zvit-1.pdf> (дата звернення: 29.04.2026).
83. Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн : Наказ М-ва фінансів України від 16.04.2022 № 118 : станом на 3 жовт. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0606-22#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
84. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації 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#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
85. Digitalisation in the context of the Directive on Administrative Cooperation (DAC) / European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union (DG TAXUD), Platform for Tax Good Governance. – 2023. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/ffb94d58-3c26-4c52-aac-e-1d7773a9bf7b_en?filename=230307%20TGG%20Platform%20-%20DG%20TAXUD%20Digitalisation%20Tax%20Administration.pdf (дата звернення: 29.04.2026).
86. Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній : Наказ М-ва фінансів України від 14.12.2020 № 764 : станом на 15 лют. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21#Text> (дата звернення: 29.04.2026).
87. ДПС отримала понад 90 звітів СбС за 2024 рік // Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/972178.html> (дата звернення: 29.04.2026).
88. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 06.12.2019 № 361-IX : станом на 1 січ. 2026 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text> (дата звернення: 29.04.2026).

89. Проект Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та Закону України “Про банки і банківську діяльність” щодо впровадження міжнародного автоматичного обміну інформацією про доходи, отримані через цифрові платформи” (реєстр. № 14025). URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/57296> (дата звернення: 29.04.2026).
90. Пояснювальна записка до проекту Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та Закону України “Про банки і банківську діяльність” щодо впровадження міжнародного автоматичного обміну інформацією про доходи, отримані через цифрові платформи” (реєстр. № 14025).
91. Висновок Комітету Верховної Ради України з питань інтеграції України до Європейського Союзу щодо проекту Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо впровадження міжнародного автоматичного обміну інформацією про доходи, отримані через цифрові платформи” (реєстр. № 14025 від 09.09.2025).
92. Мінфін обговорив з операторами цифрових платформ концепцію запровадження звітності про доходи своїх користувачів // Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/minfin_obgovoriv_z_operatorami_tsifrovikh_platform_kontseptsiuu_zaprovadzhennia_zvitnosti_pro_dokhodi_svoikh_koristuvachiv-4746 (дата звернення: 29.04.2026).
93. Проект Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо врегулювання обороту віртуальних активів в Україні” (реєстр. № 10225-д від 24.04.2025). URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/56271> (дата звернення: 29.04.2026).
94. Пояснювальна записка до проекту Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо врегулювання обороту віртуальних активів в Україні” (реєстр. № 10225-д).

95. Висновок Комітету Верховної Ради України з питань інтеграції України до Європейського Союзу щодо проєкту Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо врегулювання обороту віртуальних активів в Україні” (реєстр. № 10225-д від 24.04.2025 р.) : розглянуто на засіданні 15 серпня 2025 р. (протокол № 238).
96. Щодо проєкту Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо врегулювання обороту віртуальних активів” № 10225-д : лист Європейської Бізнес Асоціації від 22 жовтня 2025 р. № 1011/2025/21.
97. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість : Директива Європ. Союзу від 28.11.2006 № 2006/112/ЄС : станом на 1 лип. 2022 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text (дата звернення: 29.04.2026).
98. VIES VAT number validation / European Commission. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/vat-validation (дата звернення: 29.04.2026).
99. Excise Movement and Control System (EMCS) / European Commission. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/excise-duties/emcs_en (дата звернення: 29.04.2026).
100. Tackling VAT fraud in e-commerce - CESOP / European Commission. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/tackling-vat-fraud-e-commerce-cesop_en (дата звернення: 29.04.2026).