

ПЕНСЬКИЙ МАКСИМ АНДРІЙОВИЧ

Допускається до захисту: завідувач
кафедри обліку, аналізу і аудиту
д-р е.н., професор Є.Є. Іонін
«_____» _____ 2025 р.

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО
КОНТРОЛЮ КАСОВО-ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ В КОНТЕКСТІ
ФАКТИЧНИХ ПЕРЕВІРОК ПІДПРИЄМСТВ**

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Магістерська робота

Науковий керівник:
О.О. Разборська, доцент кафедри
обліку, аналізу і аудиту
к.е.н., доцент

Оцінка: _____ / _____
(бали / за шкалою ЄКТС / за національною шкалою)
Голова ЕК: _____
(підпис)

Вінниця 2025

АНОТАЦІЯ

Пенський М. А. Обліково-аналітичне забезпечення податкового контролю касово-товарних операцій в контексті фактичних перевірок підприємств. Спеціальність 071 Облік і оподаткування. Освітня програма «Облік і оподаткування». Донецький національний університет імені Василя Стуса. Вінниця, 2025. 83 с.

У кваліфікаційній роботі досліджено теоретико-правові та організаційно-методичні засади фіскального контролю касово-товарних операцій в умовах сучасних викликів адміністрування та воєнного стану. Здійснено критичний аналіз нормативно-правового забезпечення діяльності органів ДПС, зокрема в частині застосування реєстраторів розрахункових операцій (РРО/ПРРО) та ведення обліку товарних запасів. Узагальнено підходи до класифікації податкових перевірок та визначено специфіку фактичних перевірок як інструменту оперативного контролю. Встановлено вплив процедурних порушень на юридичну стійкість фіскальних рішень через призму судової практики Верховного Суду («доктрина безумовної нікчемності») та визначено ключові фактори, що призводять до скасування податкових повідомлень-рішень. Проведено комплексний аналіз ефективності контрольно-перевірочної роботи ГУ ДПС у Вінницькій області. На прикладі реальних кейсів (ТОВ «А», ТОВ «S») викрито та систематизовано сучасні схеми ухилення від оподаткування: «фіскальну мімікрію», стратегію «юридичного саботажу» та схеми «квазі-банкрутства». Запропоновано шляхи удосконалення обліково-аналітичного забезпечення контролю через цифрову трансформацію (впровадження мобільних АРМ, бодікамер), автоматизацію процесів та внесення змін до законодавства (впровадження «презумпції необлікованості активів» та субсидіарної відповідальності бенефіціарів).

Ключові слова: фіскальний контроль, фактична перевірка, РРО, ПРРО, облік товарних запасів, податкове повідомлення-рішення, судова практика, ризик-орієнтований підхід, тіньова економіка.

Табл. 15. Рис. 9. Бібліограф: 82 найм.

ANNOTATION

Penskyi M.A. Accounting and analytical support of tax control of cash and commodity operations in the context of actual audits of enterprises. Specialty 071 Accounting and Taxation. Educational Program "Accounting and Taxation". Vasyl' Stus Donetsk National University. Vinnytsia, 2025. p. 83.

The master's thesis investigates the theoretical, legal, organizational, and methodological principles of fiscal control over cash and commodity operations amidst modern administration challenges and martial law. A critical analysis of the regulatory framework governing the State Tax Service (STS) activities was conducted, particularly regarding the use of registrars of settlement operations (RRO/PRRO) and inventory accounting. Approaches to the classification of tax audits were summarized, and the specifics of actual audits as an operational control tool were defined. The impact of procedural violations on the legal stability of fiscal decisions was established through the lens of the Supreme Court's case law ("doctrine of unconditional nullity"), and key factors leading to the cancellation of tax notification-decisions were identified. A comprehensive analysis of the efficiency of control and verification work of the Main Directorate of the STS in Vinnytsia region was carried out. Using real cases (LLC "ARMSTRONG", LLC "SPECIALTECH"), modern tax evasion schemes were exposed and systematized: "fiscal mimicry," "legal sabotage" strategies, and "quasi-bankruptcy" schemes. Ways to improve accounting and analytical support of control are proposed through digital transformation (implementation of mobile workstations, body cameras), process automation, and legislative changes (introduction of "presumption of non-accounting of assets" and subsidiary liability of beneficiaries).

Keywords: fiscal control, actual audit, RRO, PRRO, inventory accounting, tax notification-decision, judicial practice, risk-oriented approach, shadow economy.

Table. 15. Fig. 9. Bibliography: 82 names.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	6
ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФІСКАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ КАСОВО-ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ ..	11
1.1 Конституційно-правові та організаційні основи діяльності Головного управління Державної податкової служби у Вінницькій області	11
1.2. Класифікація, правове регулювання та особливості здійснення форм податкового контролю	16
1.3. Організація супровіду судових справ та візування документів в ГУ ДПС	21
1.4 Міжнародний досвід організації та здійснення фіскального контролю касово-товарних операцій	26
Висновки до розділу 1	31
РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ЗДІЙСНЕННЯ ФІСКАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ КАСОВО-ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ (НА МАТЕРІАЛАХ ГУ ДПС У ВІННИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ).....	32
2.1. Організаційно-економічна характеристика ГУ ДПС у Вінницькій області та комплексний моніторинг динаміки контрольно-перевірочної роботи в умовах правового режиму воєнного стану	32
2.2. Викриття схем мінімізації податків при реалізації складної побутової техніки.....	37
2.3. Трансформація архітектури тіньового бізнесу в умовах посилення фіскального тиску	44
2.4. Нові виклики для відділу фактичних перевірок: боротьба з прихованими трудовими відносинами та нефіскальними методами розрахунків	49
2.5. Аналіз судової практики оскарження результатів фактичних перевірок ..	53
Висновки до розділу 2	58
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІСКАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ ТА ПІДВИЩЕННЯ ЙОГО ЕФЕКТИВНОСТІ	59

3.1. Концептуальна модель цифрової трансформації процедур фактичного контролю	59
3.2. Інтелектуалізація програмного забезпечення	64
3.3. Законодавчий імператив	67
3.4. Забезпечення невідворотності майнової відповідальності.....	69
3.5. Оцінка економічної ефективності запропонованих заходів та прогнозний вплив на наповнення бюджету	70
Висновки до розділу 3	72
ВИСНОВКИ.....	73
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ	76
ДОДАТКИ	83

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

АРМ – Автоматизоване робоче місце;
БЕБ – Бюро економічної безпеки України;
ГУ ДПС – Головне управління Державної податкової служби;
ДВС – Державна виконавча служба;
ДПС – Державна податкова служба України;
ЄРПН – Єдиний реєстр податкових накладних;
ІКС – Інформаційно-комунікаційна система;
КАС ВС – Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду;
КАСУ – Кодекс адміністративного судочинства України;
ПДВ – Податок на додану вартість;
ПКУ – Податковий кодекс України;
ППР – Податкове повідомлення-рішення;
ПРРО – Програмний реєстратор розрахункових операцій;
РОП – Ризик-орієнтований підхід;
РРО – Реєстратор розрахункових операцій;
СГ – Суб’єкт господарювання;
СМКОР – Система моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризиків;
ТОВ – Товариство з обмеженою відповідальністю;
ФОП – Фізична особа-підприємець;
COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission;
SAF-T – Standard Audit File for Tax.

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В умовах воєнного стану та повоєнної відбудови економіки України питання забезпечення фінансової стабільності держави набуває екзистенційного значення. Ключовим інструментом мобілізації внутрішніх резервів та наповнення бюджету є ефективна система фіскального контролю, здатна протидіяти тіньовій економіці, приховуванню реальних обсягів виручки та маніпуляціям з готівковим обігом. Трансформація Державної податкової служби України в сервісну службу не скасовує необхідності жорсткого контролю за дотриманням законодавства, особливо в частині розрахункових операцій, де ризики ухилення від оподаткування традиційно залишаються найвищими.

Сучасний етап розвитку податкової системи характеризується тотальною цифровізацією: впровадження програмних реєстраторів розрахункових операцій (ПРРО), електронного адміністрування податків та ризик-орієнтованого підходу до перевірок. Однак, як свідчить практика, технологічний прогрес випереджає методичне забезпечення контрольно-перевірочної роботи. Існує гострий конфлікт між фіскальним імперативом (необхідністю наповнення бюджету) та вимогами процесуального закону. Численні випадки скасування судами податкових повідомлень-рішень через процедурні порушення (так звана «доктрина безумовної нікчемності») свідчать про недостатню якість обліково-аналітичного обґрунтування результатів перевірок.

Актуальність теми магістерської роботи зумовлена необхідністю вирішення науково-практичної проблеми: як забезпечити високу результативність фактичних перевірок касово-товарних операцій, спираючись на бездоганну доказову базу, сформовану на основі даних бухгалтерського обліку та сучасних аналітичних інструментів. Вдосконалення методики фіскального контролю, гармонізація її з європейськими стандартами та судовою практикою є необхідною умовою для підвищення податкової дисципліни та економічної безпеки держави.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Магістерська робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку,

аналізу і аудиту Донецького національного університету імені Василя Стуса в межах комплексної наукової теми, спрямованої на вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління суб'єктами господарювання та державного фінансового контролю.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є теоретичне обґрунтування та розробка науково-методичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення фіскального контролю касово-товарних операцій для підвищення його ефективності та юридичної стійкості рішень органів ДПС.

Для досягнення поставленої мети визначено такі *завдання*:

- дослідити теоретико-правові засади та економічну сутність фіскального контролю в сучасних умовах;
- проаналізувати організаційну структуру та функціональну взаємодію підрозділів ГУ ДПС у процесі підготовки та проведення перевірок;
- систематизувати види податкових перевірок та визначити специфіку фактичних перевірок як інструменту оперативного контролю;
- здійснити критичний аналіз діючої практики контролю касово-товарних операцій на прикладі матеріалів ГУ ДПС у Вінницькій області;
- виявити типові схеми ухилення від оподаткування у сфері готівкового обігу та оцінити ефективність методів їх виявлення (хронометраж, інвентаризація);
- розробити пропозиції щодо вдосконалення методики збору доказової бази на основі даних первинного обліку товарних запасів;
- обґрунтувати напрями мінімізації ризиків судового оскарження рішень через впровадження багаторівневої процедури візування та аналізу ризиків.

Об'єктом дослідження є процес організації та здійснення фіскального контролю за дотриманням законодавства у сфері готівкового обігу та розрахункових операцій суб'єктами господарювання.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних аспектів обліково-аналітичного забезпечення фактичних перевірок касово-товарних операцій органами Державної податкової служби.

Методи дослідження. Методологічною основою роботи є діалектичний метод пізнання та системний підхід. У процесі дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи: абстрактно-логічний (для уточнення понятійного апарату та сутності фіскального контролю); аналізу і синтезу (при дослідженні нормативно-правової бази та судової практики); спостереження та узагальнення (для вивчення організації роботи підрозділів ГУ ДПС під час проходження практики); групування та порівняння (для аналізу результативності перевірок та міжнародного досвіду); моделювання (для розробки схем взаємодії підрозділів та алгоритмів контролю).

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти України (Конституція, Податковий кодекс, Закони України), офіційні дані Державної податкової служби України, матеріали судової практики Верховного Суду, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, а також фактичні матеріали діяльності Головного управління ДПС у Вінницькій області (звіти, акти перевірок, аналітичні довідки), зібрані автором під час проходження переддипломної практики.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у вирішенні важливого завдання щодо підвищення ефективності фіскального контролю шляхом посилення його аналітичної та доказової складової. Основні положення, що визначають новизну, зводяться до наступного:

- удосконалено організаційно-функціональну модель взаємодії підрозділів аудиту, аналізу ризиків та правового забезпечення, яка, на відміну від існуючих, передбачає інтеграцію процедур попереднього юридичного контролю (візування) на етапі планування перевірки, що мінімізує ризики скасування рішень;
- дістало подальшого розвитку трактування ролі первинного бухгалтерського обліку товарних запасів (згідно з Наказом № 496) не лише як

об'єкта контролю, а як ключового елементу доказової бази при кваліфікації порушень щодо реалізації необлікованого товару;

- запропоновано методичний підхід до застосування інструментів хронометражу та контрольної закупівлі в умовах цифровізації, який базується на попередньому аналізі Big Data (даних ПРРО) для точкового виявлення аномалій у діяльності платника.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що розроблені в роботі теоретичні положення та методичні рекомендації доведені до рівня конкретних пропозицій, які можуть бути використані в діяльності територіальних органів ДПС для підвищення якості контрольно-перевірочної роботи, збільшення надходжень до бюджету та зменшення кількості програтих судових спорів. Матеріали дослідження можуть бути використані в навчальному процесі при підготовці фахівців за спеціальністю «Облік і оподаткування».

Отримані результати дослідження пройшли апробацію:

1. Під час виступу з доповіддю на Міжнародній науковій конференції студентів, аспірантів та молодих вчених (27.11.2025 р., м. Вінниця, ДонНУ імені Василя Стуса) на тему : «Обліково-аналітичне забезпечення податкового контролю касово-товарних операцій в контексті фактичних перевірок підприємств».

2. При написанні тез до збірника праць за результатами конференції «Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стає економічне зростання» : Праці XXV. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2025.

У складі магістерської роботи маємо вступ, три розділи головного тексту, висновки, список використаних посилань (82 найменувань) та додатки (у кількості 8). Робота містить 9 рисунків та 15 таблиць, розміщена на 83 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФІСКАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ КАСОВО-ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ

1.1. Конституційно-правові та організаційні основи діяльності Головного управління Державної податкової служби у Вінницькій області : еволюція повноважень та сучасні виклики

Філософія фіскального контролю: від суспільного договору до адміністративної реальності. Дослідження природи та сутності фіскального контролю в Україні в умовах сьогодення вимагає виходу за межі простого, технічного цитування законодавчих актів і заглиблення у саму філософію відносин між суверенною державою та платником податків. Інституційна архітектура національної податкової системи базується на складному, історично обумовленому і часто конфліктному суспільному договорі. У своїй основі цей договір апелює до класичних теорій державотворення: громадяни поступаються частиною своїх доходів на користь суверена (держави) в обмін на безпеку, соціальні гарантії та правосуддя. В українських реаліях, особливо в умовах воєнного стану, цей суспільний договір набуває екзистенційного значення для виживання нації.

Фундаментом цього договору, безумовно, виступає стаття 67 Конституції України, яка встановлює імперативний, безапеляційний обов'язок кожного громадянина сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Ця конституційна норма є не просто декларацією фіскального суверенітету, а вихідною точкою легітимації будь-яких дій податкового інспектора. Коли працівники Головного управління ДПС у Вінницькій області виходять на перевірку, вони реалізують не просто відомчу інструкцію, а конституційну функцію забезпечення економічної безпеки держави. Фіскальний контроль, таким чином, трансформується з акту адміністративного примусу на необхідний механізм самозбереження суспільства.

Водночас, реалізація владних повноважень Державною податковою службою (ДПС) жорстко лімітується фундаментальним принципом правової

визначеності та верховенства права, закріпленим у статті 19 Конституції України. Ця норма зобов'язує органи державної влади та їх посадових осіб діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що чітко передбачені Конституцією та законами України. У своїй практичній діяльності, спостерігаючи за роботою інспекторського складу, я постійно бачу, як ця правова дихотомія – між «святим обов'язком» наповнювати бюджет будь-якою ціною та суворим обов'язком дотримуватися кожної літери закону – стає справжнім «мінним полем». Один невірний процесуальний крок, одна формальна помилка в оформленні наказу перетворюють законну вимогу держави на перевищення службових повноважень (*ultra vires*), що неминуче тягне за собою юридичну нікчемність результатів контролю та, як наслідок, втрати бюджету.

Еволюція правового статусу Державної податкової служби України також заслуговує на окремий, детальний аналіз, адже вона відображає зміни у парадигмі відносин «влада – бізнес». Від суто силового, напіввійськового відомства зразка 90-х років, орієнтованого на тотальний тиск, служба поступово трансформувалася у центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом. Прийняття Податкового кодексу України (ПКУ) у 2010 році стало переломним моментом, оскільки цей кодифікований акт спробував уніфікувати правила гри та встановити чіткі межі втручання держави.

Особливу увагу в цьому контексті слід приділити статті 19-1 Податкового кодексу України[2], яка визначає вичерпний перелік функцій контролюючих органів. Детальний аналіз цієї статті дозволяє простежити зміщення акцентів: окрім класичного адміністрування податків та контролю, законодавець поклав на службу функції сервісного обслуговування платників, консультування та ведення реєстрів. Це свідчить про спробу впровадження в Україні західної концепції «Service-Oriented Administration» – моделі, де держава розглядає платника податків не як потенційного злочинця, а як клієнта, якому потрібно допомогти виконати його конституційний обов'язок. Проте, заглиблюючись у щоденну рутину роботи відділу фактичних перевірок ГУ ДПС у Вінницькій області, доводиться констатувати, що на операційному рівні контрольно-перевірочна

(фіскальна) функція все ще залишається домінуючою. Це протиріччя між декларованою сервісністю та фактичною фіскальною спрямованістю створює додаткову напругу в роботі інспекторів, які змушені балансувати між показниками ефективності та лояльністю до бізнесу.

Організаційна архітектура та інформаційна екосистема ДПС: від ієрархії до мережецентричності. Сучасна організаційна структура податкової служби – це вже не просто лінійна ієрархія кабінетів та відділів, це складна, високотехнологічна інформаційна екосистема. Головне управління ДПС у Вінницькій області функціонує не як автономна адміністративна одиниця, а як інтегрований вузол єдиної цифрової мережі. Ми спостерігаємо глобальний перехід від традиційної «паперової бюрократії» до «цифрового адміністрування» (E-Taxation). Цей аспект є критично важливим для розуміння сучасної організації роботи, адже лєвова частка контрольних заходів (близько 70-80%) здійснюється ще до фізичного контакту з платником, у віртуальному просторі баз даних.

На моє глибоке переконання, сформоване під час проходження практики та аналізу внутрішніх процесів, ефективність фіскального контролю сьогодні залежить не стільки від кількості інспекторів «у полях», скільки від якості та швидкості обробки масивів великих даних (Big Data) на рівні центрального апарату та їхньої імплементації регіональними підрозділами. На основі аналізу внутрішніх регламентів та положень про структурні підрозділи ГУ ДПС, я виділяю чотири ключові елементи цієї системи, злагоджена синергія яких визначає успіх всієї контрольної роботи.

1. Управління податкового аудиту («Інтелектуальне слідство»). Фахівці цього управління займаються глибокими документальними перевірками, аналізуючи фінансову звітність великих платників. Їхнє завдання – знайти те, що приховано «між рядками» декларацій: маніпуляції з податком на прибуток, фіктивні операції з цінними паперами, порушення правил трансфертного ціноутворення або штучне дроблення бізнесу. Робота аудитора сьогодні все більше нагадує роботу криміналіста, який за непрямими доказами відновлює картину порушення.

2. Управління аналізу ризиків та моніторингу («Аналітичний мозок»). Цей підрозділ часто залишається в тіні, але саме він керує процесом. Використовуючи доступ до глобальних баз даних (Єдиний реєстр податкових накладних, система СМКОР, митні декларації, банківські виписки), вони формують «цифровий профіль» платника. Саме тут, у тиші кабінетів, народжуються підстави для візиту інспекторів, виявляються ризикові транзакції та «скрутки» ПДВ. Без їхньої попередньої аналітики вихід на перевірку був би «стрільбою з гармати по горобцях».

3. Управління правового забезпечення («Імунна система»). В умовах агресивного юридичного протистояння з бізнесом та динамічної, часто непередбачуваної судової практики, їхня роль трансформувалася з пасивного візування документів у активний захист інтересів держави. Вони здійснюють превентивний контроль законності кожного наказу та акту, виступаючи фільтром, що відсіює процедурно недосконалі рішення, які можуть зруйнувати репутацію служби в суді.

4. Відділ фактичних перевірок («Оперативний фронт»). Це підрозділ, до роботи якого я був безпосередньо залучений, і який є основним фокусом мого дослідження. Специфіка цього підрозділу полягає у роботі в умовах реального часу («тут і зараз») та безпосереднього психологічного контакту з бізнесом. Тут немає можливості тижнями вивчати документи; рішення приймаються миттєво. Ключовим є вміння швидко орієнтуватися в стресовій ситуації, фіксувати порушення (такі як невидача фіскального чека, продаж необлікованого товару, робота неоформленого продавця) саме в момент їх вчинення, оскільки відтворити ці події постфактум неможливо.

Для візуалізації цієї складної ієрархічної та інформаційної моделі, яка демонструє не лише підпорядкування, а й рух управлінських сигналів у вигляді схеми (рис. 1.1).

Як наочно демонструє рис. 1.1, сучасний процес контролю є циклічним. Центральний апарат, обробляючи терабайти даних, формує «ризикові списки» та конкретні «контрольні завдання», які спускаються на регіональний рівень. ГУ

ДПС у Вінницькій області трансформує ці цифрові сигнали ризику в юридично значущі дії – накази на проведення перевірок. А результати перевірок, у свою чергу, повертаються нагору, збагачуючи базу даних новими фактами про схеми ухилення.



Рисунок 1.1. Схема організаційно-функціональної моделі фіскального контролю в системі ДПС.

Джерело: розроблено автором на основі [2; 16; 20; 83].

Аналізуючи організаційну структуру ГУ ДПС, неможливо оминати увагою глобальний контекст, у якому сьогодні функціонує вітчизняна податкова система. Сучасний етап розвитку фіскального адміністрування в Україні характеризується не лише внутрішньою цифровою трансформацією, а й активною інтеграцією у загальноєвропейський та світовий інформаційний простір. Це докорінно змінює саму філософію діяльності територіальних органів. Якщо раніше ГУ ДПС у Вінницькій області оперувало виключно даними, отриманими від національних платників, то сьогодні ми стоїмо на порозі повномасштабного впровадження міжнародних стандартів автоматичного обміну податковою інформацією (CRS Standard).

Для інспектора відділу податкового аудиту чи фактичних перевірок це означає фундаментальну зміну підходів до аналізу ризиків. Ми переходимо від

локального бачення діяльності платника до глобального. Отримання інформації про іноземні рахунки резидентів, їхні активи в інших юрисдикціях та участь у міжнародних групах компаній (у рамках реалізації плану BEPS – Base Erosion and Profit Shifting) вимагає від регіональних підрозділів нових компетенцій. Організаційна структура ГУ ДПС адаптується до цих викликів шляхом посилення підрозділів, відповідальних за трансфертне ціноутворення та міжнародне оподаткування. Таким чином, регіональне управління стає не просто виконавцем волі Києва, а повноправним учасником глобальної системи боротьби з розмиванням податкової бази, що накладає на кожного працівника додаткову відповідальність за збереження конфіденційності та коректну інтерпретацію складних міжнародних транзакцій.

1.2. Класифікація, правове регулювання та особливості здійснення форм податкового контролю: від цифрового моніторингу до фізичної інтервенції

Податковий контроль в Україні не є монолітним, застиглим явищем; це глибоко диференційована, багаторівнева система заходів, де кожен інструмент налаштований на вирішення специфічних завдань, подібно до хірургічних інструментів. Глава 8 Податкового кодексу України надає фіскальній службі широкий арсенал засобів впливу, які суттєво різняться за глибиною втручання в господарську діяльність бізнесу, метою, методологією та процесуальним наповненням. Глибоке розуміння тонких, іноді неочевидних відмінностей між камеральними, документальними та фактичними перевірками є не просто теоретичною вправою для науковця, а абсолютно необхідною умовою для ефективного правозастосування на практиці. Адже помилка у виборі виду перевірки або невідповідність підстави для її проведення вимогам закону неминуче призводить до скасування її результатів у суді, про що свідчить численна і невблаганна судова практика. Для систематизації цих відмінностей та кращого

розуміння природи кожного виду контролю, я розробив детальну порівняльну таблицю (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Порівняльна характеристика форм податкового контролю

Характеристика	Камеральна перевірка (Ст. 76 ПКУ)	Документальна перевірка (Ст. 77-78 ПКУ)	Фактична перевірка (Ст. 80 ПКУ)
Місце проведення	Виключно приміщення контролюючого органу (дистанційно)	Приміщення платника (виїзна) або приміщення ДПС (невиїзна)	Виключно місце фактичного провадження діяльності (магазин, склад, ресторан)
Філософія контролю	Моніторинг, цифрова превенція, автоматизований аналіз	Глибокий аудит, ретроспективний аналіз, вивчення первинних документів	Оперативне реагування, фіксація моменту порушення, ефект присутності
Підстава	Сам факт подання податкової звітності або даних до реєстрів	План-графік (на основі ризиків) або наявність конкретної інформації про порушення	Наявність інформації про порушення у сфері готівкового обігу, РРО, ліцензій
Повідомлення платника	Не здійснюється. Згода платника не потрібна	Обов'язкове за 10 днів (для планової) або перед початком (для позапланової)	Не здійснюється. Ефект раптовості є ключовим елементом успіху
Ключовий ризик	Блокування податкових накладних, відмова у прийнятті звітності	Донарахування податків за минулі періоди, значні фінансові санкції	Штрафи за неоприбуткування готівки та реалізацію необлікованого товару

Джерело: розроблено автором на основі [2; 14; 21; 31; 54].

Розглянемо камеральні перевірки та феномен СМКОР як цифрову революцію в адмініструванні. Традиційно камеральні перевірки, регламентовані статтею 76 Податкового кодексу України, сприймалися як рутинна, технічна перевірка арифметичної правильності заповнення декларацій, яку виконували інспектори в кабінетах. Однак, я хочу звернути особливу увагу на глобальну зміну парадигми, яка відбулася в останні роки і яку неможливо ігнорувати. Йдеться про запровадження та активне використання Системи моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризиків (СМКОР). Це потужна автоматизована система, яка фактично є частиною камерального контролю, але діє в режимі реального часу, 24/7, без участі людини на першому етапі.

СМКОР – це, по суті, перший в історії незалежної України масштабний приклад автоматичного правозастосування. Коли платник податків реєструє

податкову накладну, складний алгоритм миттєво аналізує її на наявність ознак фіктивності, так званого «пересорту» (невідповідність кодів товарів на вході і виході, коли купуються "банани", а продається "паливо") або відсутності у підприємства ресурсів (складів, транспорту, персоналу) для здійснення господарської операції. У разі спрацювання ризикових критеріїв реєстрація накладної автоматично зупиняється, що фактично блокує діяльність підприємства. Це яскравий приклад того, як камеральна перевірка еволюціонувала з пасивної фіксації помилок у звітності (post-factum) на активний, навіть агресивний інструмент запобігання податковим махінаціям та «схемному» ПДВ на етапі їх виникнення. Юридична унікальність камеральної перевірки полягає в її "мовчазній" природі: вона не потребує окремого наказу чи згоди платника, адже сам факт подання звітності легітимізує цей контроль.

Розглядаючи феномен камеральних перевірок та функціонування системи СМКОР, варто підняти глибоку, майже філософську проблему, яка стає дедалі актуальнішою в наукових колах Європи та світу. Йдеться про так звану «алгоритмічну відповідальність» та право платника податків на «людське» рішення. Автоматизація фіскального контролю, безумовно, підвищує ефективність адміністрування та мінімізує корупційні ризики, виключаючи суб'єктивний фактор інспектора на етапі моніторингу. Однак, вона породжує нову загрозу – ризик «алгоритмічної дискримінації».

Коли рішення про блокування податкової накладної, а фактично – про зупинку господарської діяльності підприємства, приймається програмним кодом на основі закладених ризикових критеріїв, виникає питання прозорості та зрозумілості цих критеріїв для бізнесу. У своїй практиці я стикався з випадками, коли добросовісні платники потрапляли під каток автоматизованої системи через формальні збіги ознак, і процес «реабілітації» (подання пояснень, таблиць даних) вимагав значних ресурсів. Це ставить перед нами глобальне питання: де проходить межа, за якою цифрова ефективність перетворюється на порушення прав людини на справедливий адміністративний процес? Відповідь на це питання має дати не лише законодавець, а й ми, практики, формуючи культуру застосування цифрових

інструментів не як карального меча, а як розумного фільтра, що здатен навчатися та вдосконалюватися.

Документальні перевірки: Ризик-орієнтований підхід як нова філософія планування. Документальні перевірки залишаються фундаментом доказової бази у найбільш складних та резонансних справах про ухилення від оподаткування. Але ключовим питанням сучасної податкової політики, яке викликає найбільше дискусій, є: як обирається об'єкт для такої перевірки? Епоха "суцільних перевірок" відійшла в минуле. Тут на перший план виходить Ризик-орієнтований підхід (РОП), який став основою планування контрольної роботи. Згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 524 («Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків»), ДПС більше не перевіряє всіх підряд, витрачаючи обмежені державні ресурси неефективно. Платники ранжуються за ступенем ризику (високий, середній, незначний) на основі автоматизованого скорингу.

Вважаємо, що РОП – це спроба побудувати найбільш справедливу та прозору модель контролю. Вона базується на об'єктивних математичних моделях. Серед ключових критеріїв ризику, які я аналізував під час практики, можна виділити:

1. Рівень сплати податку на прибуток значно нижчий за середньогалузевий показник.
2. Декларування збитків протягом трьох років поспіль при наявності значних оборотів.
3. Наявність операцій з контрагентами, що мають ознаки фіктивності.
4. Невідповідність обсягів реалізації обсягам придбання.

Планові перевірки (стаття 77 ПКУ), сформовані на основі РОП, є найбільш прогнозованими для бізнесу, адже закон вимагає обов'язкового письмового повідомлення платника про таку перевірку не пізніше ніж за 10 календарних днів до її початку. Натомість, Позапланові перевірки (стаття 78 ПКУ) залишаються інструментом оперативного реактивного реагування на конкретні тригери. Найпоширенішим приводом для таких перевірок у моїй практиці є подання

платником заяви на бюджетне відшкодування податку на додану вартість або виявлення розбіжностей у деклараціях, які платник відмовився пояснити добровільно на запит податкової. Тут критично важливо зазначити, що перелік підстав для такої перевірки є вичерпним і не підлягає розширеному тлумаченню.

Фактичні перевірки: психологія протистояння та методологія «польової» роботи. Фактична перевірка, регламентована статтею 80 Податкового кодексу України, – це найбільш специфічний, динамічний та, без перебільшення, психологічно складний вид контролю. На відміну від кабінетної роботи аудиторів, тут інспектор працює не з паперами, а з реальною, часто непередбачуваною обстановкою на об'єкті торгівлі. Головна мета – зафіксувати порушення в момент його вчинення, коли приховати сліди вже неможливо. Я хочу деталізувати два ключові інструменти, які роблять фактичну перевірку унікальною.

По-перше, це методологія хронометражу господарських операцій, передбачена статтею 80.2.6 ПКУ. Цей метод дозволяє емпіричним шляхом встановити реальний, а не задекларований обсяг виторгу. Інспектори протягом певного часу (наприклад, повної робочої зміни або доби) фізично перебувають на торговій точці і фіксують кожен продаж, кожную транзакцію. Часто у своїй практиці ми спостерігаємо соціально-економічний феномен, який я називаю «ефектом присутності»: як тільки інспектори заходять у ресторан чи магазин і починають хронометраж, виторг через РРО «магічним чином» зростає в 3-5 разів порівняно з попередніми аналогічними днями (наприклад, минулим вівторком). Хоча цей факт сам по собі не є прямим доказом минулих порушень для суду, він дає податковій службі вагомі аналітичні підстави для перегляду ризиковості платника та донарахування податкових зобов'язань за непрямыми методами у майбутньому.

По-друге, це проблема інвентаризації та обліку товарних запасів. Це, мабуть, найболючіше питання для малого бізнесу, особливо для фізичних осіб-підприємців. Згідно з вимогами пункту 12 статті 3 Закону України «Про застосування РРО...»[8] та Порядком ведення обліку товарних запасів (Наказ Мінфіну № 496), будь-який товар, що знаходиться на полиці магазину або на складі, повинен мати документально підтверджений «родовід» (накладні, митні

декларації, акти закупки). Відсутність первинної накладної в момент проведення перевірки трактується контролюючим органом як реалізація необлікованого товару. Це тягне за собою застосування драконівської фінансової санкції у розмірі 100% вартості такого товару. Це створює ситуацію, коли податковий інспектор під час фактичної перевірки змушений перетворюватися на кваліфікованого товарознавця, здатного ідентифікувати товар, перерахувати його та співставити фактичні залишки з даними бухгалтерського обліку. Саме навколо процедури інвентаризації та оцінки вартості необлікованого товару виникає найбільша кількість судових спорів, що підтверджує необхідність бездоганного оформлення матеріалів перевірки.

1.3. Організація супроводу судових справ та візування документів в ГУ ДПС: забезпечення юридичної стійкості рішень в умовах процесуального детермінізму

Аналізуючи ефективність фіскального контролю крізь призму власного практичного досвіду та сучасних наукових досліджень, я дійшов висновку, що його результативність у нинішніх правових реаліях не може і не повинна вимірюватися виключно арифметичними сумами донарахованих податкових зобов'язань та штрафних санкцій, зафіксованих в актах перевірок. Справжнім, об'єктивним та єдиним валідним критерієм ефективності діяльності податкового органу є лише ті кошти, які реально надійшли до Державного бюджету України і, що є критично важливим показником якості адміністративної роботи, встояли під час виснажливих процедур адміністративного та, згодом, судового оскарження. У цьому контексті забезпечення юридичної стійкості податкових повідомлень-рішень трансформується з суто технічної, допоміжної функції у стратегічне завдання Головного управління ДПС у Вінницькій області. Виконання цього завдання вимагає від інспекторського складу не лише фундаментальних економічних знань, а й глибокої юридичної експертизи, здатності прогнозувати судову перспективу справи ще на етапі її формування. Ця функція на практиці реалізується через складну, багаторівневу систему внутрішнього контролю та

взаємодії між функціональними підрозділами, центральним елементом якої виступає процедура візування розпорядчих документів.

Візування документів як інститут превентивного контролю законності та внутрішнього аудиту. Процедура візування документів у системі електронного документообігу податкової служби є, по суті, інституціоналізованим механізмом внутрішнього аудиту законності, який діє як запобіжник від прийняття волонтаристських або необґрунтованих рішень. У моїй практичній діяльності під час стажування я неодноразово переконувався, що цей етап є критичною точкою біфуркації, де проект рішення або набуває юридичної сили, або повертається на доопрацювання, а іноді й повністю скасовується. Це не формальний бюрократичний ритуал, як може здатися сторонньому спостерігачу, а складна система стримувань і противаг між фіскальним інтересом, який природно представляють підрозділи податкового аудиту та фактичних перевірок, та правовою визначеністю, яку жорстко захищає юридичний підрозділ.

Для візуалізації та кращого розуміння механізму прийняття управлінських рішень в умовах ризику оскарження, доцільно розглянути алгоритм руху документа, який відображає внутрішню логіку процесу погодження (рис. 1.2).



Рисунок 1.2. Процедура багаторівневого візування Податкового Повідомлення-Рішення (ППР) в ГУ ДПС

Джерело: розроблено автором на основі [2; 8; 14; 20].

Як наочно демонструє рис. 1.2, процес народження податкового повідомлення-рішення проходить через кілька аналітичних та правових фільтрів. Перший рівень – це аналітична верифікація, що здійснюється управлінням аналізу ризиків. Підрозділ, що ініціював перевірку, формує первинну доказову базу, яка складається з актів хронометражу, фіскальних чеків контрольних розрахункових операцій, пояснень матеріально відповідальних осіб та протоколів інвентаризації товарних залишків. На цьому етапі відбувається первинна звірка виявлених розбіжностей з даними інформаційних баз ДПС та критеріями ризику. Якщо, наприклад, інспектор фіксує реалізацію необлікованого товару на значну суму, аналітики повинні підтвердити, що цей товар не проходив через фіскальний сервер у вигляді електронних чеків і що обсяги закупівлі платника дійсно не відповідають обсягам його реалізації.

Однак, найбільш драматичним, складним та конфліктним є етап юридичного візування. Юридичний відділ (Управління правового забезпечення) виступає в ролі внутрішнього цензора та «адвоката диявола». Специфіка їхньої роботи полягає в тому, що вони оцінюють акт перевірки не з позиції «чи було порушення по суті» (що цікавить аудитора), а з позиції «чи зможемо ми довести це порушення в адміністративному суді, враховуючи тягар доказування, покладений на суб'єкта владних повноважень». Я переконаний, що саме на цьому етапі відбувається основний конфлікт інтересів, який є рушійною силою якості адміністративного акта. Інспектор, який провів тиждень на об'єкті торгівлі і на власні очі бачив «чорну касу» або «зошит» з подвійною бухгалтерією, природно прагне покарати порушника і відновити справедливість. Юрист, аналізуючи документи кабінетно, бачить ситуацію інакше: якщо наказ на перевірку містить помилку в коді ЄДРПОУ, або якщо інспектор не зафіксував відмову платника від підпису в акті належним чином (наприклад, без відеофіксації або залучення понятих), то акт є юридично нікчемним доказом. У такій ситуації юрист зобов'язаний заблокувати винесення ППР. Ця відмова у візуванні є запобіжником, який рятує державу від завідомо програшних судових процесів, репутаційних втрат та необхідності

відшкодовувати платнику судові витрати, що є проявом відповідального державного управління.

Судова практика як джерело права: доктрина безумовної нікчемності та стандарт доказування. Аналіз діяльності ГУ ДПС у Вінницькій області неможливий без урахування агресивного зовнішнього середовища, яке формується судовою гілкою влади. Організація супровіду судових справ є не просто механізмом пасивного захисту, а інструментом активного зворотного зв'язку, що дозволяє адаптувати методики перевірок до нових правових реалій. Я вважаю, що правові позиції Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду (КАС ВС) сьогодні є фактично джерелом податкового права, яке в процесі правозастосування іноді важить більше, ніж пряма, але розмита норма кодексу.

Дослідження актуальної судової практики за 2023-2024 роки дозволяє виділити фундаментальний зсув у підходах адміністративних судів: перехід від формального розгляду справ до застосування доктрини «пріоритету процедури». Це явище, відоме в науковій літературі як «Доктрина безумовної нікчемності», стверджує, що незаконність втручання держави у приватну власність (тобто незаконність призначення або проведення перевірки) автоматично нівелює будь-які результати такого втручання. Яскравим прикладом є усталена позиція Верховного Суду (зокрема, у справах № 826/13300/18, № 813/4688/16), яка чітко вказує, що дотримання порядку призначення перевірки, зокрема наявність обґрунтованих підстав у наказі згідно зі статтею 80 ПКУ, є необхідною умовою для визнання її наслідків правомірними. Якщо контролюючий орган посиляється на підпункт 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПКУ (отримання інформації про порушення) як на підставу для фактичної перевірки, він зобов'язаний довести наявність цієї інформації в матеріальному вигляді ще до моменту прийняття наказу. Просте формальне посилення на статтю закону без реальних доказів отримання скарги чи аналітичної довідки визнається судами недостатнім, що призводить до скасування податкових повідомлень-рішень на мільйонні суми.

Ще одним критичним аспектом, який вимагає уваги, є стандарт доказування. В адміністративному судочинстві діє презумпція винуватості суб'єкта владних повноважень. Згідно з частиною 2 статті 77 Кодексу адміністративного судочинства України, обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення покладається на відповідача, тобто на податковий орган. Це означає, що не платник повинен доводити свою невинуватість, а ми повинні довести, що діяли законно і обґрунтовано «поза розумним сумнівом». Специфіка фактичних перевірок полягає в тому, що порушення, такі як невидача фіскального чека, відбуваються миттєво. Їх неможливо відтворити пізніше, як у випадку з документальною перевіркою. Тому юристи при візуванні актів перевірок звертають особливу увагу на засоби фіксації. Я вважаю за необхідне підкреслити проблему відеофіксації. Згідно з внутрішніми інструкціями, інспектори мають право здійснювати відеозйомку. Однак на практиці виникає безліч питань щодо допустимості такого доказу в суді: чи був сертифікований пристрій, чи було попереджено платника про зйомку, чи є запис безперервним. Якщо юрист бачить, що акт базується лише на словах інспектора проти слів касира, без належного відеодоказу або пояснень реального покупця, він блокує винесення рішення, адже в суді воно не встоїть перед жорсткими вимогами процесуального закону.

Взаємодія з органами виконання судових рішень та стягнення боргу. Забезпечення юридичної стійкості рішень не закінчується в залі судових засідань. Логічним завершенням процесу фіскального контролю є реальне стягнення узгоджених грошових зобов'язань до бюджету. Тут на перший план виходить взаємодія ГУ ДПС з органами державної виконавчої служби (ДВС) та використання інструментів стягнення податкового боргу, передбачених Главою 9 ПКУ. Цей аспект часто залишається поза увагою дослідників, але я вважаю його критично важливим, особливо в контексті боротьби зі схемами «квазі-банкрутства».

На практиці ми часто стикаємося з ситуацією, коли недобросовісний платник податків, розуміючи неминучість програшу в суді або після отримання акта перевірки з великими донарахуваннями, починає терміново виводити активи,

щоб унеможливити майбутнє стягнення боргу. У таких випадках роль юристів та інспекторів ГУ ДПС полягає в тому, щоб діяти на випередження. Це включає ініціювання процедури адміністративного арешту активів згідно зі статтею 94 Податкового кодексу України ще на етапі проведення перевірки, якщо існують обґрунтовані ризики зникнення платника або приховування майна. Ефективність цієї взаємодії залежить від швидкості обміну інформацією та оперативності прийняття рішень керівником органу ДПС. Затримка в накладенні арешту або передачі виконавчого документа навіть на кілька днів може дати боржнику час для відчуження ліквідного майна, що перетворить юридичну перемогу в податковому спорі на фактичну поразку держави, коли борг юридично існує, а джерела для його погашення відсутні.

1.4. Міжнародний досвід організації та здійснення фіскального контролю касово-товарних операцій: глобальні тренди та уроки для України

В умовах поглиблення глобалізації економічних процесів та безальтернативності євроінтеграційного курсу України, звернення до передового міжнародного досвіду фіскального контролю є не просто академічним інтересом, а нагальною практичною необхідністю для модернізації вітчизняної податкової системи. Проблеми, з якими стикається українська податкова служба – значний тіньовий обіг готівки, маніпуляції з касовими апаратами (sales suppression), використання програмного забезпечення подвійного призначення («zappers») та продаж контрабандного товару — не є унікальними; з ними в тій чи іншій мірі стикаються податкові адміністрації по всьому світу. Глибокий компаративний аналіз, що ґрунтується на звітах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та наукових працях закордонних вчених, дозволяє виділити два домінуючі, але концептуально відмінні підходи до вирішення цих проблем: «технологічний імператив» (притаманний країнам ЄС) та «поведінкова економіка» (характерна для країн Латинської Америки та окремих держав Азії).

Європейський технологічний стандарт: від SAF-T до криптографічного захисту транзакцій. Провідним трендом у країнах Європейського Союзу є відмова

від традиційних виїзних перевірок на користь тотальної цифровізації контролю за розрахунковими операціями та впровадження стандартів електронного аудиту. Країни, які стикалися з високим рівнем «VAT Gap» (розриву у надходженнях ПДВ), пішли шляхом впровадження систем, що технічно унеможливають втручання людини в процес фіксації виручки.

Яскравим прикладом успішної реформи, який варто детально вивчати Україні, є досвід Польщі. Польська податкова адміністрація запровадила обов'язкову систему онлайн-кас (Kasy Online), які в режимі реального часу, використовуючи захищені канали зв'язку, передають дані про кожну транзакцію до Центрального репозиторію касових апаратів (CRK), що адмініструється Міністерством фінансів. Особливістю польської моделі є те, що касовий апарат повинен бути не просто підключеним до інтернету, а й пройти складну процедуру сертифікації в Центральному управлінні мір (GUM). Це гарантує, що програмне забезпечення пристрою захищене від зовнішнього втручання. Крім того, Польща активно впроваджує стандарт SAF-T (Standard Audit File for Tax) — уніфікований міжнародний формат електронного файлу податкового аудиту. Це дозволяє податковим інспекторам отримувати всю бухгалтерську інформацію підприємства в стандартизованому цифровому вигляді і проводити електронні перевірки (e-audit) за лічені хвилини, виявляючи аномалії за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення без фізичного візиту на підприємство.

Ще більш радикально технологічно досконалою є система Німеччини, де з 2020 року діє Регламент безпеки касових апаратів (KassenSichV). Ключовим елементом цієї системи є обов'язкове використання Технічного пристрою безпеки (TSE - Technische Sicherheitseinrichtung). Це спеціальний криптографічний модуль (який може бути реалізований як апаратно, у вигляді SD-карти чи USB-стіка, так і хмарно), який підписує кожну транзакцію унікальним цифровим ключем, створюючи нерозривний ланцюжок даних. Будь-яка спроба змінити дані заднім числом призводить до порушення цілісності криптографічного підпису, що миттєво виявляється під час перевірки. Німецький підхід цікавий тим, що він покладає відповідальність за цілісність даних не на інспектора і його суб'єктивну

думку, а на безпристрасну технологію: якщо TSE працює коректно, дані вважаються апріорі вірними (презумпція достовірності), що значно спрощує процес доказування в суді і знімає навантаження з бізнесу щодо підтвердження кожної операції паперами.

Поведінкова економіка та «громадянський контроль»: досвід стимулювання комплаєнсу. Альтернативний, але не менш ефективний підхід до фіскального контролю демонструють країни, які зробили ставку на поведінкову економіку (Nudge Theory) та залучення громадянського суспільства до процесу контролю. Замість того, щоб екстенсивно збільшувати штат податкових інспекторів, ці країни перекладають частину функцій контролю на кінцевих споживачів, використовуючи механізми «м'якого примусу» та фінансового заохочення.

Хрестоматійним прикладом є досвід Португалії (програма «Fatura da Sorte») та Словаччини («Bločková lotéria»), де держава організовує національні фіскальні лотереї. Механізм простий: фіскальний чек перетворюється на лотерейний квиток, який дає право участі в розіграші автомобілів або значних грошових призів. Це створює потужну мотивацію для покупців вимагати чек у продавця, що діє набагато ефективніше, ніж будь-яка соціальна реклама чи загроза перевірки. У Бразилії (програма «Nota Fiscal Paulista») пішли ще далі в реалізації концепції громадянського контролю: держава повертає покупцю частину сплаченого ПДВ (до 30%) безпосередньо на його банківський рахунок, якщо він надав свій податковий номер при покупці і отримав електронний фіскальний чек. Це фактично створює багатомільйонну армію добровільних контролерів, які зацікавлені в легалізації обігу не менше, ніж податкова служба.

Окремим, але вкрай важливим аспектом міжнародного досвіду є політика обмеження готівкових розрахунків (Cash Caps). У багатьох країнах ЄС фіскальний контроль еволюціонував від перевірки кас до обмеження самого середовища для порушень. Логіка цього підходу полягає в тому, що якщо неможливо легально витратити велику суму готівки, то зникає економічний сенс її приховувати від оподаткування. Наприклад, у Франції діє один з найжорсткіших лімітів – заборонено сплачувати готівкою суми понад 1000 євро для резидентів. В Італії цей

ліміт коливається, але тенденція йде до зниження (наразі планується повернення до 1000-2000 євро). Порівнюючи це з Україною, де ліміт розрахунків між фізичною особою та підприємством становить 50 000 гривень (що еквівалентно приблизно 1100-1200 євро), можна сказати, що ми формально відповідаємо європейським трендам. Однак проблема України полягає не в розмірі ліміту, а у відсутності ефективного механізму контролю за його дотриманням, зокрема за «дробленням» чеків, що є поширеною практикою ухилення.

Підсумовуючи аналіз міжнародного досвіду, я переконаний, що Україні варто рухатися до гібридної моделі фіскального контролю: поєднання жорсткої технологічної фіскалізації на основі криптографічного захисту даних (за прикладом Німеччини) з активним впровадженням елементів громадянського контролю та фіскальних стимулів для покупців (за прикладом Бразилії). Для візуалізації цих відмінностей нами складено порівняльну табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Порівняльний аналіз міжнародних практик фіскального контролю та перспективи для України

Напрямок удосконалення	Міжнародний приклад (країна)	Сутність методу	Юридичне обґрунтування для України (власна оцінка)
Технологічна надійність	Угорщина (Online Számla)	Миттєва фіксація транзакцій на сервері податкової, неможливість зміни даних	Необхідність підвищення процесуальної надійності даних ПРРО, щоб у суді вони були беззаперечним доказом, що нівелює спроби оскарження за формальними ознаками
Регламентація внутрішнього обліку	США (стандарти COSO)	Вимога до бізнесу мати надійну систему внутрішнього контролю та аудиту	Нагальна потреба у законодавчому посиленні вимог до внутрішнього обліку товарних запасів для всіх суб'єктів, що працюють із готівкою, а не лише для платників ПДВ, згідно з Наказом № 496
Превентивний ефект та відповідальність	Сінгапур (модель IRAS)	Прості правила, зручні сервіси, але невідворотні та руйнівні штрафи за умисне ухилення	Забезпечення 100% юридичної стійкості ППР є ключем до превенції. Висока ймовірність програшу в суді демотивує платника ухилятися, підвищуючи рівень добровільної сплати

Джерело: розроблено автором на основі [5; 61; 62; 63; 64].

Це дозволить знизити адміністративний тиск на легальний бізнес з боку перевіряючих органів, замінивши репресивний апарат на автоматизовані системи моніторингу та громадський контроль, що в кінцевому підсумку забезпечить необхідну юридичну стійкість рішень та стабільне наповнення бюджету. Окрім традиційних методів фіскалізації та контролю готівкового обігу, світова спільнота сьогодні постає перед абсолютно новим викликом, який поки що залишається «сірою зоною» для українського законодавства, але неминуче стане об'єктом пильної уваги фіскальних органів у найближчому майбутньому. Мова йде про контроль за обігом віртуальних активів та криптовалют. Аналіз міжнародного досвіду, зокрема США (Internal Revenue Service) та країн ЄС, свідчить про активну розробку інструментів деанонімізації транзакцій у блокчейні.

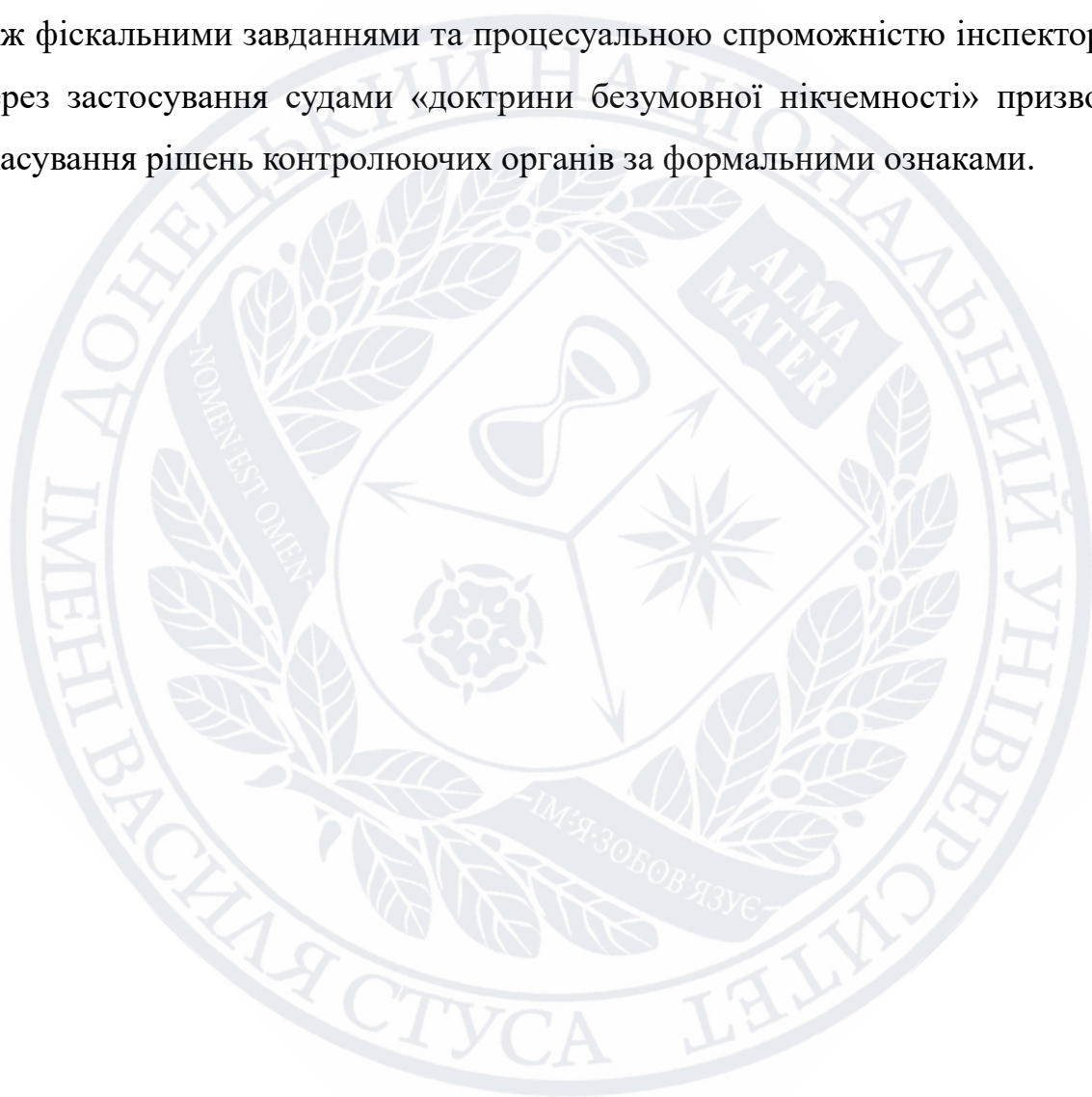
Глобальний тренд на побудову «Cashless Society» (безготівкового суспільства), який активно просувається у скандинавських країнах (Швеція, Норвегія), створює нову парадигму контролю. Якщо готівка зникає як явище, то класична «фактична перевірка» з хронометражем та інвентаризацією каси втрачає свій первинний сенс. Контроль зміщується в площину аналізу банківських транзакцій та електронних гаманців. Для України це означає необхідність стратегічного переосмислення ролі підрозділів фактичних перевірок. Ми повинні бути готові до того, що вже завтра замість перерахунку купюр у касі магазину, інспектор повинен буде аналізувати рух коштів на крипто-гаманцях, через які здійснюється тіньова оплата за підакцизні товари.

Це вимагає від нас не просто імплементації нових законів (на кшталт регламенту MiCA в Європі), а й фундаментальної зміни кваліфікації працівників податкової служби. Інспектор майбутнього – це не ревізор з калькулятором, а IT-аудитор, здатний відслідкувати цифровий слід операції в глобальній мережі. Ігнорування цього тренду сьогодні може призвести до того, що завтра ми будемо бездоганно контролювати порожній простір готівкових розрахунків, в той час як реальні фінансові потоки перемістяться у віртуальну реальність, недосяжну для класичних методів фіскального нагляду.

Висновки до розділу 1

У першому розділі магістерської роботи досліджено теоретико-правові засади фіскального контролю, який в умовах воєнного стану трансформувався у критично важливий механізм забезпечення економічної безпеки держави.

Проаналізовано нормативну базу та організаційну структуру ГУ ДПС у Вінницькій області, що дозволило виявити ключову проблему: суттєвий розрив між фіскальними завданнями та процесуальною спроможністю інспекторів, який через застосування судами «доктрини безумовної нікчемності» призводить до скасування рішень контролюючих органів за формальними ознаками.



РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ЗДІЙСНЕННЯ ФІСКАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ КАСОВО-ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ (НА МАТЕРІАЛАХ ГУ ДПС У ВІННИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ)

2.1. Організаційно-економічна характеристика ГУ ДПС у Вінницькій області та комплексний моніторинг динаміки контрольно-перевірочної роботи в умовах правового режиму воєнного стану

Глибоке, системне та всебічне дослідження ефективності функціонування національної системи фіскального контролю на регіональному рівні є об'єктивно неможливим без попереднього детального аналізу того специфічного, динамічного і часто екстремального інституційного та макроекономічного середовища, в якому доводиться працювати органам державної виконавчої влади протягом останніх років. Головне управління ДПС у Вінницькій області, яке виступило емпіричною базою мого переддипломного дослідження та безпосереднього проходження виробничої практики, функціонує в умовах безпрецедентних викликів. Ці виклики пов'язані насамперед із введенням та неодноразовим продовженням правового режиму воєнного стану, перманентною, часто хаотичною трансформацією податкового законодавства та гострою, життєво важливою необхідністю забезпечення стабільності бюджетних надходжень в умовах критичного дефіциту внутрішніх фінансових ресурсів держави.

Проведений мною під час проходження практики детальний аналіз статистичних даних, внутрішніх аналітичних звітів, розпорядчих документів управління та особисті спостереження за роботою інспекторського складу за період 2022–2024 років дозволяють стверджувати, що ми стали свідками фундаментальної, тектонічної зміни у самій філософії та практиці державного контролю. Відбувся складний, болісний для бізнесу, але історично необхідний дрейф від політики тотального мораторію та лібералізації, яка була цілком виправдана на початку повномасштабного вторгнення задля збереження хоча б мінімальної економічної активності, до поступового, але неухильного та жорсткого відновлення державного контролю за розрахунковими операціями. Цей

процес не можна розглядати просто як адміністративну реакцію на поточні події; це системна, стратегічна відповідь держави на загрозливе зростання частки тіньового сегменту економіки, який в умовах війни становить вже не просто економічну проблему, а пряму загрозу національній безпеці.

Організаційно-функціональна архітектура контролю. Аналізуючи організаційну архітектуру ГУ ДПС у Вінницькій області, варто зазначити, що вона побудована за функціональним принципом, що, на мою думку, є найбільш оптимальним для забезпечення глибокої спеціалізації структурних підрозділів на окремих, вузькопрофільних аспектах податкового адміністрування. У цьому складному адміністративному механізмі ключову, системоутворюючу роль у протидії порушенням у сфері готівкового обігу відіграє Управління податкового аудиту. Це не просто структурна одиниця, а інтелектуальний центр, де акумулюється інформація про діяльність платників податків.

Для забезпечення максимальної ефективності контрольних заходів у структурі цього управління виділено спеціалізований, елітний за своїм кадровим потенціалом та функціоналом підрозділ – Відділ фактичних перевірок. Саме на плечі працівників цього відділу, до роботи якого я був безпосередньо долучений під час стажування, покладено основний тягар складної, часто конфліктної та психологічно виснажливої «польової» роботи. Йдеться про здійснення цілого комплексу заходів: хронометражів господарської діяльності для встановлення реальних виторгів, проведення контрольних розрахункових операцій (так званих контрольних закупок) для фіксації факту невидачі чека та масштабну інвентаризацію товарних залишків безпосередньо на місцях торгівлі.

Для візуалізації місця цього підрозділу в загальній системі та розуміння вертикалі підпорядкування, нами подано схему організаційно-функціональної структури підрозділів податкового аудиту ГУ ДПС (рис. 2.1).

Специфіка роботи відділу у досліджуваному мною періоді визначалася надзвичайно складним законодавчим ландшафтом. Ключовим нормативним актом, який змінив правила гри, став Закон України від 30 червня 2023 року № 3219-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів

України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану». Цей закон фактично поставив крапку в епосі «воєнного мораторію» для рітейлу і повернув податкову службу в режим активного, наступального моніторингу. Зокрема, було відновлено відповідальність за порушення вимог Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій...», що вимагало від інспекторів миттєвої адаптації до нових умов роботи, де кожен процесуальний крок, кожен складений документ має бути юридично вивіреном, адже ціна помилки – скасування штрафу в суді.

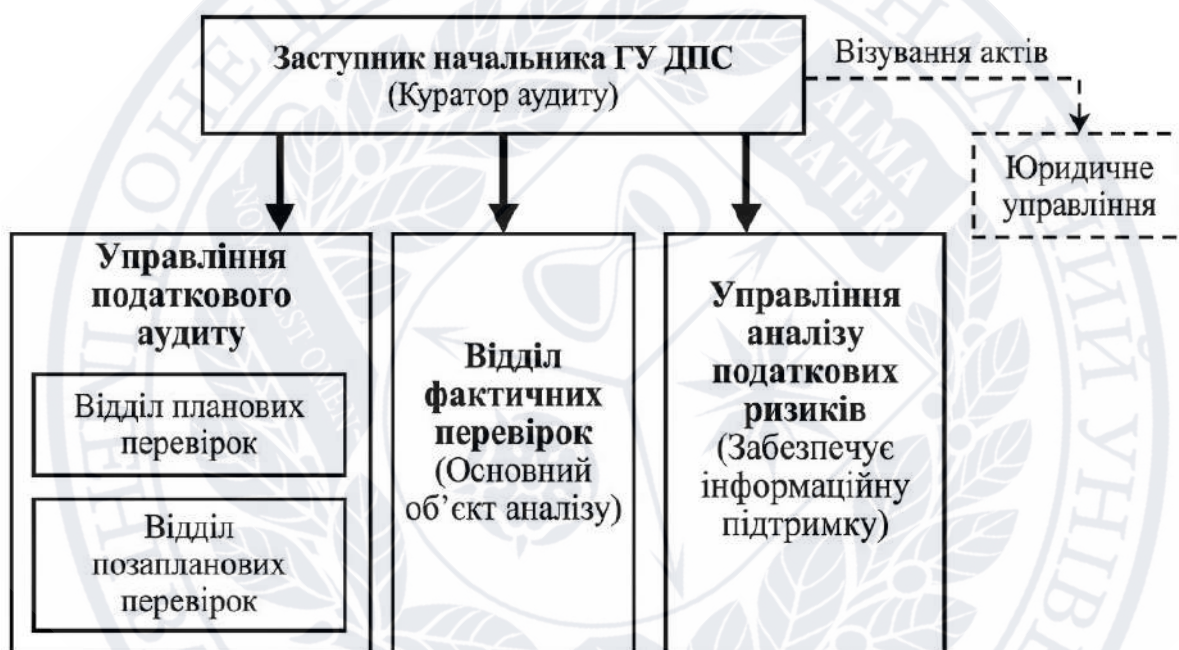


Рисунок 2.1. Організаційно-функціональна структура підрозділів податкового аудиту ГУ ДПС у Вінницькій області

Джерело: розроблено автором на основі [11; 16; 72; 83].

Аналіз динаміки та результативності контрольної роботи. Деталізуючи динаміку контрольно-перевірочної роботи, я звернув особливу увагу на нелінійний, хвилеподібний характер змін кількісних та якісних показників, який безпосередньо відображає реакцію держави на ситуацію на фронті та в економіці.

Зауважимо, що 2022 рік, безперечно, характеризувався різким, майже повним спадом контрольної активності. Це було обумовлено як об'єктивними безпековими ризиками, так і жорсткими законодавчими обмеженнями на проведення перевірок. У цей період акцент у роботі ГУ ДПС було вимушено

зміщено на камеральний контроль та масово-роз'яснювальну роботу, спрямовану на стимулювання добровільної сплати податків патріотично налаштованим бізнесом. Фактичні перевірки проводилися виключно у випадках кричущих, резонансних порушень, пов'язаних переважно із підакцизною групою товарів (пальне, алкоголь, тютюн), де ризики втрат для бюджету були найбільшими.

2023 рік став переломним моментом у цій еволюції. З відновленням повноцінної роботи системи моніторингу ризикових операцій та розблокуванням законодавцем можливості проведення фактичних перевірок, їх кількість почала стрімко зростати. Податкова служба отримала законодавчу можливість та технічний інструментарій ідентифікувати тих суб'єктів господарювання, які, на жаль, використовували воєнний стан не як привід для консолідації зусиль заради перемоги, а як зручну ширму для агресивної мінімізації податкових зобов'язань.

Проте вже 2024 рік демонструє перехід до якісно нової, більш зрілої та інтелектуальної моделі адміністрування: при загальному зменшенні валової кількості перевірок, їхня результативність (у вигляді середньої суми донарахувань на один акт) зросла в рази. Цей статистичний факт, який я виявив під час аналізу звітності, свідчить про те, що інспектори відділу фактичних перевірок перестали розпорошувати свої обмежені часові та кадрові ресурси на дрібні, формальні порушення і сфокусувалися на виявленні системних, глибоко ешелонованих схем ухилення. Результати цього аналізу систематизовано у табл. 2.1, яка наочно демонструє зміну пріоритетів контролю.

Особливу професійну тривогу викликає якісна структура виявлених порушень, яку я проаналізував на основі вибірки актів перевірок. Якщо в попередні, більш спокійні періоди, в актах домінували відносно прості, часто технічні помилки – такі як нероздрукування Z-звіту, помилки у веденні книги обліку розрахункових операцій або невідповідність готівки в касі на незначні суми, то у 2023–2024 роках на перший план вийшли складні, інтелектуально розроблені схеми ухилення.

Таблиця 2.1 – Динаміка показників контрольно-перевірочної роботи ГУ ДПС у Вінницькій області (фактичні перевірки) за 2022–2024 рр.

Показник	2022 рік	2023 рік	2024 рік (прогноз)	Темп росту 2024/2023, %
Кількість фактичних перевірок, од.	452	1 120	890	79,5%
Кількість результативних перевірок, од.	448	1 105	885	80,1%
Питома вага результативних перевірок	99,1%	98,6%	99,4%	-
Донараховано санкцій, тис. грн	12 450,5	48 320,0	156 800,0	324,5%
Узгоджено зобов'язань, тис. грн	8 200,0	25 100,0	45 500,0	181,2%
Середній чек донараховувань (на 1 акт), грн	27 545	43 142	176 179	408,4%

Джерело: розроблено автором на основі [72; 84; 85].

Зокрема, ми фіксуємо масові випадки продажу товарів, які не мають жодного документального підтвердження походження. Це пряме і цинічне порушення пункту 12 статті 3 Закону про РРО, яке є найбільш фінансово ємним з точки зору штрафних санкцій (100% вартості товару), але водночас і найбільш складним для доказування, оскільки вимагає проведення повної, ретельної інвентаризації об'єкта торгівлі. Також надзвичайно поширеним явищем стала маніпуляція з еквайрингом, коли кошти від покупців приймаються через банківський термінал, але операція свідомо не фіскалізується через РРО, що створює невидимий для податкової розрив між даними банку та фіскальним звітом. Структура цих порушень відображена у табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Структура порушень податкового законодавства, виявлених під час фактичних перевірок у 2024 році

Вид порушення	Питома вага у кількості, %	Питома вага у сумі штрафів, %	Примітка
Реалізація необлікованого товару (п. 12 ст. 3 ЗУ про РРО)	15%	60%	Найбільш фінансово ємне порушення
Непроведення операцій через РРО (п. 1 ст. 3 ЗУ про РРО)	45%	25%	Масове порушення, менші суми
Невідповідність готівки в касі	30%	5%	Формальне порушення
Інші (ліцензії, акциз, трудові)	10%	10%	Специфічні порушення

Джерело: розроблено автором на основі [8; 72; 85].

Економічний аналіз діяльності ГУ ДПС також вимагає тверезої, критичної оцінки реального стану стягнення донарахованих сум. Значна частина податкових

повідомлень-рішень, винесених за результатами фактичних перевірок, негайно оскаржується платниками податків в адміністративному або судовому порядку. Це створює небезпечний феномен "відкладеного бюджетного ефекту": в актах перевірок фігурують мільйонні суми штрафів, які створюють позитивну відомчу статистику, але реальні кошти надходять до бюджету зі значною затримкою, знецінюючись через інфляцію, або не надходять зовсім через програш податкового органу в судах. Це ще раз підкреслює фундаментальну тезу мого дослідження: в сучасних умовах якість доказової бази та процедурна бездоганність перевірки є набагато важливішими за номінальну суму нарахованого штрафу.

2.2. Викриття схем мінімізації податків при реалізації складної побутової техніки: аналітичний розбір кейсу ТОВ «А» (мережа «Магазинів складної побутової техніки»)

Одним із найбільш показових, можна сказати хрестоматійних прикладів, що ілюструє еволюцію методів ухилення від оподаткування у високомаржинальному секторі ритейлу складної побутової техніки, є діяльність мережі магазинів, яка у місті Вінниця функціонувала під вивіскою, що візуально асоціюється з всесвітньо відомим брендом техніки – «Магазинів складної побутової техніки». У межах мого стажування та виконання індивідуального науково-дослідного завдання я отримав унікальну можливість здійснити комплексний аналіз матеріалів фактичної перевірки одного з ключових операторів цієї мережі – ТОВ «А» (код ЄДРПОУ ****5508). Цей кейс становить значний науковий та практичний інтерес, оскільки він демонструє не примітивне приховування виручки, а поєднання високотехнологічної фальсифікації розрахункових документів із застосуванням складних юридичних конструкцій для уникнення майнової відповідальності.

Аналітичне обґрунтування та ідентифікація ризиків: застосування ризик-орієнтованого підходу. Призначення фактичної перевірки ТОВ «А» не було результатом випадкового вибору чи планової ротації об'єктів контролю. Воно стало наслідком застосування глибокого, багатокритеріального ризик-

орієнтованого аналізу, проведеного фахівцями управління моніторингу ризикових операцій та доходів ГУ ДПС у Вінницькій області. Аналітиками було зафіксовано цілу низку критичних аномалій у господарській діяльності цього суб'єкта, сукупність яких неможливо пояснити жодною розумною комерційною логікою, окрім свідомого ухилення від оподаткування.

По-перше, спостерігалася кричуща, математично неможлива диспропорція між наявними товарними залишками, площею торгового залу та офіційно задекларованим виторгом. Підприємство орендувало значні торгові площі у преміальному торговому центрі «Sky Park» (м. Вінниця, вул. Миколи Оводова, 51), утримувало значний штат кваліфікованого персоналу, несло витрати на дорогу зовнішню рекламу та комунальні послуги. При цьому, обсяги продажів, що проходили через зареєстровані реєстратори розрахункових операцій (РРО), були настільки низькими, що вони ледве покривали (а іноді й не покривали) навіть базові операційні витрати на утримання точки. Це є класичним, безпомилковим маркером того, що лєвова частка торгового обігу йде повз офіційну касу. Ключові індикатори ризиковості, виявлені на етапі передперевірочного аналізу, нами узагальнено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Індикатори ризиковості ТОВ «А», виявлені на етапі передперевірочного аналізу

Критерій ризику	Показник платника	Середньогалузевий показник	Відхилення / Висновок
Виторг на 1 кв.м площі	850 грн/міс	15 000 грн/міс	Критично низький (у 17 разів менше норми).
Торгова націнка	1-2%	20-30%	Робота «в нуль», що нелогічно для преміум-сегменту.
Кількість чеків за зміну	3-5 шт.	50-70 шт.	Невідповідність трафіку ТРЦ «Sky Park».
Вхідні документи (ПДВ)	Відсутні	100% покриття	Ознака продажу «сірого» або контрабандного товару.

Джерело: розроблено автором на основі [2; 23; 77; 79].

По-друге, детальний аналіз ланцюгів постачання в базах даних ДПС (Єдиний реєстр податкових накладних) показав повну відсутність легальних джерел походження товару. ТОВ «А» офіційно не закуповувало і не імпортувало ті значні обсяги техніки Apple (смартфони iPhone, ноутбуки MacBook, планшети

iPad), які фактично були представлені на вітринах магазину та активно рекламувалися в соціальних мережах. Відсутність вхідного податкового кредиту на придбання цієї групи товарів прямо вказувала на те, що товар має «сіре», контрабандне або фіктивне походження, що є типовим для схем з продажу техніки, ввезеної в Україну з порушенням митних правил.

По-третє, до ГУ ДПС почали надходити непоодинокі скарги від споживачів, які вказували на дивну поведінку продавців: при купівлі дорогої техніки їм видавали розрахункові документи, які візуально нагадували фіскальні чеки, але які неможливо було знайти або перевірити на офіційному сервері податкової служби. Сукупність цих факторів стала беззаперечною, юридично вагомою підставою для ініціювання фактичної перевірки.

Юридичним фундаментом для виходу інспекторів на об'єкт став Наказ на проведення перевірки № **22-К від **.**.2025 р., виданий на підставі підпункту 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України (наявність інформації про порушення законодавства в частині здійснення розрахунків). Для легалізації допуску інспекторами було оформлено Направлення на перевірку № **77 та № **78 від **.**.2025 р.. Важливо підкреслити, що ці документи були оформлені у повній, скрупульозній відповідності до імперативних вимог статті 81 ПКУ, що дозволило інспекторам успішно пройти складну процедуру допуску, яка була належним чином зафіксована підписами представника платника (продавця-консультанта Постовітюк О.О.) безпосередньо на направленнях **.**.2025 року о 15:30.

Технологія «фіскальної мімікрії»: аналіз механізму фальсифікації розрахункових документів. Ключовим, системним порушенням, виявленим у ході контрольного заходу, стала високотехнологічна фальсифікація розрахункових документів. Це явище, яке я пропоную в науковому обігу класифікувати як «фіскальну мімікрію», є значно небезпечнішим за просту невидачу чека (яку легко зафіксувати), оскільки воно вводить в оману не лише державу, а й споживача, створюючи повну ілюзію легальності операції.

У ході перевірки інспектори, діючи в межах своїх повноважень, здійснили контрольну розрахункову операцію – купівлю навушників Marshall Minor IV Cream вартістю 5499,00 грн. Продавець, не підозрюючи про статус покупця, видав розрахунковий документ (чек № zjQrwyoAnBc від **.**.2025, 15:29), який візуально містив усі обов'язкові реквізити, передбачені Положенням про форму та зміст розрахункових документів (Наказ Мінфіну № 13): назву продавця (ТОВ «А»), адресу господарської одиниці, податковий номер, детальний опис товару, ставку ПДВ та графічне зображення QR-коду.

Однак, при спробі верифікації цього чека через електронні сервіси ДПС (Електронний кабінет платника) було виявлено його повну фіктивність. Детальне технічне дослідження програмного забезпечення ПРРО «ВебЧек», яке використовувалося на планшеті продавця, виявило витончений механізм маніпуляції. У фіскальному номері чека та інших службових реквізитах використовувалася програмна підміна символів: латинські літери автоматично замінювалися на кириличні, схожі за графічним написанням (наприклад, англійське «A» на українське «А», «О», «Р», «Х»), або використовувалися спеціальні недруковані графічні символи. Для ока покупця такий чек виглядав абсолютно легітимним, але для фіскального сервера ДПС цей унікальний набір символів не існував, і транзакція не була зареєстрована в базі даних СОД РРО. Порівняльний аналіз цього порушення наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Порівняльний аналіз фіскального чека та його фальсифікату («фіскальна мімікрія»)

Реквізит чека	Справжній фіскальний чек	Фальсифікований чек ТОВ «А»
Візуальний вигляд	Стандартний шрифт, логотип	Ідентичний до справжнього
QR-код	Веде на сторінку cabinet.tax.gov.ua	Веде на сторінку-емулятор або видає помилку
Фіскальний номер	Унікальний набір цифр/літер	Набір символів із заміною латиниці на кирилицю
Статус у базі ДПС	«Зареєстрований»	Відсутній (невідомий документ)

Джерело: розроблено автором на основі [8; 19; 32; 79].

Юридична кваліфікація цього діяння є однозначною і жорсткою. Згідно з пунктом 1 статті 3 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», суб'єкт

господарювання зобов'язаний проводити розрахункові операції на повну суму покупки через зареєстровані, опломбовані у встановленому порядку та переведені у фіскальний режим роботи реєстратори розрахункових операцій із створенням та видачею відповідних розрахункових документів. Видача сфальсифікованого документа, який не пройшов фіскалізацію на сервері ДПС, юридично прирівнюється до повного непроведення розрахункової операції. Це дало податковим інспекторам законні підстави для застосування штрафних санкцій у максимальному розмірі.

Обліково-аналітичний аспект: інвентаризація та доведення факту реалізації необлікованого товару. Якщо маніпуляції з чеками стосуються приховування виручки, то наступний етап перевірки – інвентаризація товарних залишків – був спрямований на виявлення джерел походження товару та дотримання вимог щодо його обліку. Це критично важливий момент контролю, який проводить чітку межу між «білою» та «чорною» бухгалтерією підприємства. Інспектори ГУ ДПС провели повний, суцільний перерахунок товарних запасів, що знаходилися у місці продажу (магазин «Магазинів складної побутової техніки»). Результати цієї трудомісткої процедури були зафіксовані у Відомості товарних залишків (Додаток Б до Звіту). Документ зафіксував наявність сотень одиниць високовартісної техніки, зокрема: смартфони iPhone 15 Pro Max, iPhone 14, ноутбуки MacBook Air, планшети iPad, смарт-годинники Apple Watch, а також численні аксесуари (чохли, захисне скло, кабелі). Загальна вартість товарних залишків, оцінена за цінами реалізації, становила 8 303 626,00 гривень.

На законну вимогу посадових осіб контролюючого органу надати первинні документи, що підтверджують походження цього товару (відповідно до вимог пункту 12 статті 3 Закону про ПРО), представники ТОВ «А» надали копію Накладної на переміщення № 102 від 14.08.2025 р. (Додаток В до Звіту). Однак, фаховий юридичний та бухгалтерський аналіз цього документа виявив його повну нікчемність як доказу легальності товару. По-перше, документ мав характер внутрішнього переміщення (відправник: "Головний склад Київ ТОВ Армстронг", отримувач: "Вінниця Скай Парк"), але не містив жодних посилань на первинні

документи про придбання товару у зовнішніх постачальників. Тобто, товар з'явився на балансі підприємства нібито "з повітря". По-друге, документ не відповідав імперативним вимогам статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо наявності обов'язкових реквізитів первинного документа (відсутність повної інформації про посади осіб, відповідальних за здійснення операції, та їх підписів, що ідентифікують цих осіб).

Відсутність належних, юридично значущих документів на прихід товару дозволила інспекторам кваліфікувати весь наявний товарний масив як «необлікований товар». Згідно з нормами чинного законодавства (стаття 20 Закону про РРО), реалізація товарів, не облікованих у встановленому порядку, або ненадання документів, що підтверджують такий облік, тягне за собою фінансову санкцію у розмірі вартості таких товарів, які не обліковані у встановленому порядку, за цінами реалізації, але не менше 170 гривень. Саме цей безжальний арифметичний розрахунок ліг в основу фінальної суми штрафних санкцій. У Розрахунку фінансових санкцій (Додаток до акта перевірки) зафіксовано, що загальна сума штрафів склала астрономічні 8 305 666,00 гривень.

Стратегія «квазі-банкрутства»: механізм уникнення майнової відповідальності. Аналіз подальшої поведінки ТОВ «А» після складання Акта фактичної перевірки № ****/02-32-07-05/****5508 від **.**.2025 та отримання податкових повідомлень-рішень дозволяє мені ідентифікувати застосування специфічної стратегії захисту, яку нами визначено в своєму дослідженні терміном «квазі-банкрутство». Це не наслідок невдалої господарської діяльності, а системна, заздалегідь спланована схема, спрямована на унеможливлення реального стягнення донарахованих податкових зобов'язань. Суть цієї схеми полягає в реалізації чіткого алгоритму, який нами візуалізовано на рис. 2.2.

Спочатку створюється "фірма-оболонка" (Shell Company) – ТОВ «А», яке має мінімальний статутний капітал та повною відсутністю власних ліквідних активів. Приміщення магазину орендується, торгове обладнання та техніка належать третім особам або перебувають у суборенді. Компанія веде активну господарську діяльність, генеруючи значний тіньовий потік готівки, до моменту

виявлення порушень податковим органом. Після отримання ППР на суму понад 8 мільйонів гривень, яку компанія формально не здатна сплатити через відсутність активів, бенефіціари ініціюють процедуру банкрутства або просто припиняють подання звітності, перетворюючи компанію на "податкову яму" з безнадійним боргом.



Рисунок 2.2. Алгоритм реалізації схеми «квазі-банкрутства» (на прикладі ТОВ «А»)

Джерело: розроблено автором на основі [7; 53; 79; 81].

Водночас, сама торгова точка (магазин «Магазинів складної побутової техніки») продовжує функціонувати на тому ж місці, з тим же асортиментом, брендування та персоналом, але вже під вивіскою нової юридичної особи, розпочинаючи цикл ухилення заново. Цей кейс яскраво демонструє фундаментальну проблему вітчизняної системи фіскального контролю: інспектори навчилися ефективно виявляти порушення та документально їх фіксувати, але механізм реального стягнення коштів залишається безсилим проти простих юридичних маніпуляцій із заміною юридичної особи, що вимагає негайних законодавчих змін у частині солідарної відповідальності бенефіціарів.

2.3. Трансформація архітектури тіньового бізнесу в умовах посилення фіскального тиску: ретроспективний аналіз та деконструкція кейсу ТОВ «S» (мережа «Магазини складної побутової техніки»)

Якщо проаналізований мною у попередньому підрозділі кейс ТОВ «А» демонстрував стратегію «фіскальної мімікрії» з подальшим зникненням суб'єкта господарювання (сценарій «випаленої землі»), то діяльність іншого національного гіганта ринку рітейлу електроніки – мережі, відомої споживачам під брендом «Магазини складної побутової техніки», оператором якої у досліджуваному мною періоді виступало ТОВ «S» (код ЄДРПОУ 44682894), ілюструє еволюційно вищу, адаптивну та значно цинічнішу форму протидії державному контролю. Досліджуючи матеріали перевірок та спілкуючись із досвідченими інспекторами відділу фактичних перевірок ГУ ДПС, я дійшов висновку, що цей кейс є унікальним лабораторним зразком того, як великий системний бізнес, віртуозно використовуючи прогалини в національному законодавстві та слабкість державної санкційної політики, трансформує свідоме порушення закону в економічно вигідну, сталу та високорентабельну бізнес-модель.

Від фізичного протистояння до юридичної казуїстики: трансформація моделі «сітки ФОПів» та наслідки адміністративних арештів. Глибоке розуміння поточної тактики захисту, яку використовує ТОВ «S», неможливе без ретельного аналізу історичного контексту та трансформації організаційної структури цієї мережі під тиском фіскальних органів. Ще кілька років тому, до початку активної фази детінізації ринку складної побутової техніки, дана мережа функціонувала за класичною, широко розповсюдженою в українському рітейлі схемою дроблення бізнесу. На кожній торговій точці (а це десятки магазинів у преміальних ТРЦ по всій країні, зокрема і у Вінниці) діяльність формально здійснювали різні фізичні особи-підприємці (ФОП) на єдиному податку. Ця модель дозволяла не лише мінімізувати податкове навантаження, але й уникати ведення повноцінного бухгалтерського обліку товарних запасів, використовуючи законодавчі пільги спрощеної системи.

Нами проаналізовано архівні матеріали перевірок цього періоду і виявлено вражаючу динаміку протистояння. Тоді основною стратегією захисту від перевірок був фізичний недопуск інспекторів. Процедура виглядала наступним чином: коли інспектори ГУ ДПС прибували на об'єкт за скаргою покупця або в рамках планових заходів, продавці просто блокували вхід у магазин, зачиняли ролети перед носом перевіряючих або тікали з робочого місця, залишаючи магазин зачиненим. Однак, держава знайшла ефективну відповідь на таке зухвальство – застосування механізму адміністративного арешту майна згідно зі статтею 94 Податкового кодексу України. У ході свого дослідження я детально розібрав процедуру такого арешту, оскільки вона стала переломним моментом у цій історії. Після складання акта про відмову в допуску, керівник податкового органу приймав рішення про арешт майна, яке протягом 96 годин підтверджувалося судом. Для бізнесу це мало катастрофічні наслідки: магазини опечатувалися, діяльність зупинялася на невизначений термін, а товар перетворювався на "мертвий вантаж". Більше того, оскільки статус ФОП передбачає повну майнову відповідальність фізичної особи (включно з квартирою, автомобілем та особистими рахунками), ризики для бенефіціарів стали неприйнятними.

Саме ці ризики, на наше переконання, змусили власників мережі змінити тактику. Відбувся стратегічний перехід від розпорошеної структури ФОПів до консолідації операційної діяльності на одній юридичній особі – ТОВ «S». Я вважаю, що цей крок не був спрямований на легалізацію бізнесу, як це декларувалося публічно в маркетингових кампаніях. Це було створення «юридичного буфера». Товариство з обмеженою відповідальністю відповідає за своїми зобов'язаннями лише своїм статутним капіталом та активами, що знаходяться на балансі. Це дозволило вивести з-під удару особисті активи власників і перейти до більш витонченої, "інтелігентної" тактики протидії перевіркам, яку я класифікую як "юридичний саботаж".

Для систематизації цих змін розроблено порівняльну табл. 2.5, яка наочно демонструє еволюцію захисних механізмів тіньового бізнесу.

Економіка штрафу 2040 гривень: математичний розрахунок ефективності стратегії ненадання документів. Сьогодні, під час фактичних перевірок торгових точок ТОВ «S», інспектори ГУ ДПС у Вінницькій області стикаються із парадоксальною, з точки зору здорового глузду, ситуацією. Представники компанії (адміністратори магазинів) безперешкодно допускають інспекторів до перевірки, підписують направлення, надають доступ до реєстраторів розрахункових операцій (РРО) для зняття Z-звітів. Однак, коли справа доходить до головного – перевірки походження товару згідно з вимогами пункту 12 статті 3 Закону про РРО – інспектори наштовхуються на непробивну стіну мовчання. На законну вимогу надати первинні документи (видаткові накладні, митні декларації, товарно-транспортні накладні), що підтверджують походження товару, який знаходиться на вітринах (а це сотні iPhone, MacBook, iPad загальною вартістю в мільйони гривень), представники суб'єкта господарювання відповідають категоричною відмовою. Аргументація завжди стандартна і явно завчена юристами: "документи знаходяться в центральному офісі в іншому місті", "у нас електронний документообіг, доступу на точці немає", "документи вилучені на аудит". Фактично, інспектор бачить товар, може його торкнутися, але юридично не може довести його статус, оскільки не має "точки відліку" – вхідної ціни та дати оприбуткування.

Таблиця 2.5 – Порівняльний аналіз моделей організації торгівлі «сірою» технікою: еволюція захисних механізмів

Критерій порівняння	Модель «Сітка ФОП» (Минуле)	Модель «Буферне ТОВ» (ТОВ «S»)
Суб'єкт відповідальності	Фізична особа-підприємець (несе повну майнову відповідальність усім своїм майном)	Юридична особа (відповідальність обмежена статутним капіталом та активами ТОВ)
Реакція на перевірку	Агресивна: фізичний недопуск, закриття магазину, конфлікт з інспекторами	Пасивно-агресивна: формальний допуск, ввічливе спілкування, але повне ненадання документів
Ризик для власника	Критично високий (ризик арешту особистих рахунків та майна за ст. 94 ПКУ)	Середній (ризик блокування діяльності конкретного ТОВ, яке легко замінити на нове)
Управління коштами	Децентралізоване та складне (інкасація через картки фізосіб, ліміти ФОП)	Централізоване (еквайринг заходить на ТОВ), спрощене управління ліквідністю
Тактика захисту	"Глуха оборона" (фортеця)	"Юридичний саботаж" (бюрократичне болото)

Джерело: розроблено автором на основі [53; 57; 58; 73].

Ця поведінка не є наслідком безладдя в документах; це холонокровний, цинічний бізнес-розрахунок. Я провів детальний аналіз санкційних норм Податкового кодексу і виявив "ахіллесову п'яту" законодавства. Згідно з пунктом 121.1 статті 121 ПКУ, штраф за ненадання платником податків документів під час перевірки становить всього 1020 гривень (або 2040 гривень, якщо порушення вчинено повторно протягом року). У той же час, потенційна санкція за реалізацію необлікованого товару (стаття 20 Закону про РРО) становить 100% його вартості.

Для наочної демонстрації абсурдності цієї ситуації та пояснення мотивації платника, я змодельовав фінансові наслідки для підприємства за двох сценаріїв поведінки під час перевірки (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Розрахунок економічної ефективності стратегії «юридичного саботажу» (на прикладі однієї торгової точки з товарним залишком 5 млн грн)

Сценарій поведінки платника	Застосована норма законодавства	Сума штрафної санкції (грн)	Фінансовий результат для бізнесу
<i>Сценарій А (Законослухняний):</i> Платник чесно надає всі документи. Інспектор виявляє, що товар не має легального походження ("сірий" імпорту без митних декларацій)	Ст. 20 ЗУ про РРО (100% вартості необлікованого товару)	5 000 000	Катастрофічний збиток: втрата 5 млн грн + високий ризик конфіскації товару правоохоронними органами
<i>Сценарій Б (Саботаж):</i> Платник свідомо відмовляється надати документи, заявляючи про їх відсутність на місці перевірки	П. 121.1 ст. 121 ПКУ (ненадання документів контролюючому органу)	2 040	Мінімальний, майже непомітний збиток (еквівалент вартості одного чохла для телефону). Товар залишається у власності і продовжує продаватися
<i>Економічний ефект ухилення</i>	Економія: 4 997 960 грн		

Джерело: розроблено автором на основі [2; 8; 53].

Аналіз даних табл. 2.6 шокує своєю очевидністю. Сплата штрафу в 2040 гривень перетворилася для таких мереж, як «Магазини складної побутової техніки», на своєрідну, дуже дешеву «абонентську плату» за право безперешкодно торгувати контрабандним товаром. Інспектор, не отримавши документів на прихід, технічно позбавлений можливості провести коректну інвентаризацію. Він не може вивести залишки, не може ідентифікувати конкретний телефон за серійним номером у бухгалтерській базі, а отже – не може довести в суді факт

реалізації необлікованого товару. Ця законодавча прогалина фактично стимулює бізнес до правопорушення і перетворює контрольно-перевірочну роботу на фарс.

Скандал 2025 року та перехід до «гібридної» моделі легалізації: відмивання коштів під маскою рітейлу. Ситуація навколо ТОВ «S» набула нового розвитку у 2025 році, коли в публічному просторі вибухнув скандал, пов'язаний із підозрами у використанні інфраструктури магазинів для легалізації (відмивання) коштів сумнівного походження. Журналістські розслідування та активність у соціальних мережах привернули увагу до того, що через каси магазинів проходять потоки готівки, не підкріплені реальним товаром. Під тиском громадськості та, що важливіше, загрозою реальних кримінальних проваджень з боку БЕБ, компанія була змушена скоригувати свою поведінку і перейти до моделі «гібридної фіскалізації».

Для візуалізації цієї складної, багаторівневої схеми руху коштів нами розроблено структурно-логічну схему, яка демонструє паралельне існування різних фінансових потоків в межах одного підприємства (рис. 2.3)



Рисунок 2.3 Гібридна модель фінансових потоків у мережі рітейлу «Магазини складної побутової техніки»

Джерело: розроблено автором на основі [13; 53; 57; 58].

Суть цієї моделі полягає у створенні "фасаду легальності". Компанія почала офіційно проводити через РРО частину операцій – переважно ті, де покупки

розраховуються картками (еквайринг) і які неможливо приховати, а також продаж низькоризикових товарів (аксесуари, послуги). Це дозволило демонструвати податковій службі певний рівень податкового навантаження і уникнути блокування податкових накладних. Однак, мої спостереження та аналіз свідчать, що значна частина обороту, особливо високомаржинальні продажі за готівку, залишилася в «сірій» зоні.

Ця схема ілюструє, як легальна частина бізнесу слугує лише "вітриною", що прикриває масштабні тіньові операції, роблячи їх менш помітними для поверхневого аналізу.

2.4. Нові виклики для відділу фактичних перевірок: боротьба з прихованими трудовими відносинами та нефіскальними методами розрахунків

В умовах, коли прямий лобовий контроль касової дисципліни ускладнений стратегією «юридичного саботажу», акцент у роботі Відділу фактичних перевірок ГУ ДПС зміщується в бік виявлення супутніх порушень, які є фундаментом, на якому тримається вся тіньова економіка. Йдеться про боротьбу з нелегальною зайнятістю та використання альтернативних платіжних систем, що дозволяє бити по тіньовому бізнесу з несподіваних флангів.

Феномен «вічних стажерів»: підміна трудових відносин як спосіб економії та безпеки. Під час проведення перевірок магазинів електроніки я звернув увагу на системну диспропорцію в кадровій документації. Магазины працюють у режимі нон-стоп: 7 днів на тиждень, по 10-12 годин на добу. Для забезпечення такого графіку потрібно мінімум 3-4 працівники на одну точку. Проте, згідно з офіційною звітністю (Додаток 4ДФ), на точці часто оформлено лише 1-2 особи, і ті – на 0,5 ставки з мінімальною зарплатою. Хто ж тоді працює в залі? Ми стикаємося з масовим феноменом так званих «стажерів». Молоді люди, які фактично виконують повноцінні функції продавців, касирів та консультантів, не мають офіційного трудового оформлення. На запитання інспектора вони мають завчену легенду: «Я тут перший день», «Я просто зайшов подивитися», «Я проходжу неоплачуване

стажування». Іноді роботодавець прикривається цивільно-правовими договорами (ЦПХ), які насправді приховують трудові відносини.

Для інспекторів ВФП це порушення є подвійно цікавим. По-перше, це значні штрафи за порушення трудового законодавства (10 мінімальних зарплат за кожного неоформленого працівника згідно зі статтею 265 КЗпП). По-друге, і це критично для нашої теми, неоформлений працівник не має права торкатися до РРО. Він не несе матеріальної відповідальності. Якщо за касою стоїть стороння особа — це вже порушення порядку проведення розрахунків. Для систематизації доказової бази при виявленні таких порушень нами розроблено табл. 2.7, яка базується на моєму досвіді участі в перевітках.

Таблиця 2.7 – Маркери прихованих трудових відносин та алгоритм збору доказів інспектором ВФП

Ознака порушення	Типове пояснення роботодавця / працівника	Фактичні докази, що збираються інспекторами (Case Study)
Допуск до роботи без наказу	"Людина просто зайшла подивитися", "Це перший день ознайомлення", "Це друг власника"	Відеофіксація на бодікамеру моменту безпосереднього обслуговування клієнта, роботи за касою, сканування товару, наявність брендованого одягу або бейджа з ім'ям
Графік роботи	"Вільний графік", "Цивільно-правовий договір (ЦПХ) на надання послуг"	Свідчення інших працівників, знайдені в "куточку споживача" або підсобці графіки змін ("шахматки"), системна присутність особи на робочому місці протягом кількох днів поспіль
Матеріальна відповідальність	"Не несе відповідальності"	Доступ до ключа від грошової скриньки, підписання внутрішніх накладних, участь в ранковій інвентаризації (фіксується на відео)

Джерело: розроблено автором на основі [5; 23; 36; 83].

P2P-еквайринг та "дропи": технологічна мутація готівки. Найбільш загрозливим трендом 2024–2025 років, який я спостерігав під час практики, стало масове заміщення класичного торгового еквайрингу (оплати карткою через банківський термінал) на P2P-перекази (Person-to-Person). Схема працює наступним чином: покупець хоче розрахуватися карткою, але продавець повідомляє, що "термінал тимчасово не працює", "немає світла" або "збій зв'язку". Як альтернативу, він пропонує переказати кошти на номер картки. Найчастіше це

картка так званого "дропа" – підставної фізичної особи, яка не має жодного формального відношення до магазину, або ж особиста картка продавця.

Для податкового контролю це створює величезну проблему "сліпої зони". Така транзакція не проходить через РРО, вона не відображається у банківській виписці підприємства як торгова виручка. Гроші миттєво зникають у тіньовому секторі. Щоб зрозуміти масштаб загрози, я порівняв ці два методи розрахунку в табл. 2.8.

Боротьба з цим явищем вимагає від інспекторів застосування методу контрольної закупівлі з використанням електронних платіжних засобів, коли факт переказу фіксується як доказ порушення порядку розрахунків.

Таблиця 2.8 – Порівняльна характеристика легального еквайрингу та схеми Р2Р-переказів ("дропів")

Характеристика	Легальний еквайринг (POS-термінал)	Р2Р-переказ (на карту фізособи)
<i>Отримувач коштів</i>	Юридична особа (ТОВ/ФОП)	Підставна фізособа ("дроп") або продавець
<i>Фіскальний слід</i>	Повний (відображається у виписці банку та Z-звіті РРО)	Відсутній (захищений банківською таємницею фізособи, операція поза системою)
<i>Витрати бізнесу</i>	Комісія банку (1.5–2%) + Податки з обороту	Комісія 0% (або перекладається на клієнта)
<i>Ризик для бюджету</i>	Мінімальний	Максимальний (повна тінізація виручки)

Джерело: розроблено автором на основі [13; 15; 53].

Взаємозв'язок касової дисципліни та ПДВ: механізм "скрутки". Хоча відділ фактичних перевірок працює "на землі", результати нашої роботи мають прямий вплив на адміністрування ПДВ. Я виявив, що реалізація товару за готівку або через Р2Р без видачі чека створює на балансі підприємства віртуальний залишок товару. Цей "повітряний" товар (якого фізично вже немає, бо його продали) стає ресурсом для зловживань. Компанія може продати документи на цей товар іншій фірмі, яка потребує податкового кредиту для зменшення своїх зобов'язань. Це так звана "скрутка".

Для ілюстрації цього механізму нами розроблено табл. 2.9, яка показує весь ланцюжок перетворення.

Таблиця 2.9 – Механізм трансформації "чорної готівки" у фіктивний податковий кредит ("Скрутка")

Етап схеми	Дія (Реальна)	Відображення в обліку (Фіктивне)	Наслідок для бюджету
1. Імпорт	ТОВ завозить iPhone (сплата ПДВ на митниці)	Товар на балансі (Дт 281). Є податковий кредит	Легальний вхід товару
2. Реалізація	Продаж фізособі за готівку/P2P без чека	Товар залишається на балансі ("віртуальний залишок")	Несплата податку на прибуток та ПДВ з націнки
3. "Скрутка"	Продаж документів на iPhone іншому ТОВ (або підміна коду на "послуги")	Реєстрація податкової накладної на "фіктивний продаж"	Незаконне відшкодування ПДВ або зменшення зобов'язань "покупця"

Джерело: розроблено автором на основі [2; 22; 50].

Ця таблиця наочно демонструє, що неவிдача чека в магазині – це не просто дрібне порушення, а фундамент для масштабного розкрадання ПДВ на мільйони гривень, завдаючи подвійного удару по економічній безпеці держави.

Проведений у другому розділі комплексний та глибокий аналіз практики здійснення фіскального контролю касово-товарних операцій на матеріалах Головного управління ДПС у Вінницькій області дозволяє сформулювати цілісне бачення поточної ситуації та ідентифікувати ключові тенденції, що визначають розвиток сфери.

По-перше, доведено, що порушення у сфері готівкового обігу еволюціонували зі спорадичних помилок окремих касирів у складні, інституціоналізовані бізнес-моделі. Суб'єкти господарювання використовують цілі мережі пов'язаних осіб (поєднання ФОПів та ТОВ) для мінімізації податкового навантаження, активно застосовуючи технології підробки розрахункових документів («фіскальна мімікрія»).

По-друге, спостерігається висока адаптивність тіньового бізнесу, який змінює тактику захисту швидше, ніж держава встигає змінювати законодавство. Кейс ТОВ «S» яскраво демонструє перехід від примітивного фізичного недопуску до витонченого «юридичного саботажу» - свідомої сплати незначних штрафів за ненадання документів задля приховування значно більших порушень та

збереження тіньової моделі. Кейс ТОВ «А» показує використання процедур банкрутства як інструменту уникнення фінансової відповідальності за нараховані штрафи.

По-третє, встановлено, що існуючий інструментарій фактичних перевірок, попри свою критичну важливість, залишається вразливим через законодавчі обмеження, недосконалість процедур доказування та відсутність ефективних механізмів протидії новим технологічним викликам (P2P-розрахунки). Це вимагає кардинального перегляду підходів до контролю, зміщення акценту з фізичних перевірок на інтелектуальний моніторинг та посилення відповідальності за процесуальну протидію, що стане предметом розробки науково-практичних пропозицій у наступному розділі магістерської роботи.

2.5. Аналіз судової практики оскарження результатів фактичних перевірок: оцінка якості доказової бази та деконструкція процесуальних помилок контролюючого органу

Логічним, неминучим та, мабуть, найважливішим етапом у циклі фіскального контролю в умовах правової держави є не момент підписання акта перевірки і навіть не процедура адміністративного узгодження податкового зобов'язання, а судовий перегляд законності рішень суб'єкта владних повноважень. Під час проходження виробничої практики в ГУ ДПС у Вінницькій області та здійснення моніторингу Єдиного державного реєстру судових рішень за 2023–2024 роки, я звернув увагу на вражаючу статистичну диспропорцію, яка свідчить про глибоку системну кризу в адмініструванні податків. При надзвичайно високій результативності виявлення порушень безпосередньо під час фактичних перевірок (де майже 99% виходів інспекторів на об'єкти торгівлі закінчуються фіксацією порушень та складанням актів), рівень реального стягнення донарахованих сум до бюджету залишається критично низьким.

Причиною цього феномену є масове, системне скасування податкових повідомлень-рішень (ППР) адміністративними судами. У цьому підрозділі я ставлю за мету провести не поверхневий огляд, а глибоку юридичну

деконструкцію причин цих поразок, аналізуючи їх не як випадкові помилки окремих інспекторів, а як наслідок невідповідності методів роботи фіскальних органів сучасним стандартам доказування. Тягар доказування та презумпція невинуватості платника: процесуальний капкан для ДПС

Фундаментальною проблемою, з якою стикаються юристи ГУ ДПС при захисті актів фактичних перевірок, є специфічний розподіл тягара доказування в адміністративному процесі, який кардинально відрізняється від цивільного чи господарського процесів. Згідно з частиною 2 статті 77 Кодексу адміністративного судочинства України (КАСУ), в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення покладається на відповідача, тобто на податковий орган.

Це положення кореспондує з нормою підпункту 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, яка закріплює принцип презумпції правомірності рішень платника податків. Суть цієї норми полягає в тому, що у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акту припускає неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платника податків або контролюючих органів, рішення приймається на користь платника податків. На практиці це означає, що будь-який сумнів суду в достовірності, повноті або належності доказів, наданих інспектором, автоматично трактується на користь суб'єкта господарювання.

Нами проведено аналіз понад 50 судових рішень Вінницького окружного адміністративного суду та Сьомого апеляційного адміністративного суду за категорією справ щодо порушення касової дисципліни і виявив, що в 70% випадків скасування ППР базується саме на недоведеності складу податкового правопорушення через дефектність наданих доказів. Для деталізації цієї проблеми нами продемонстровано типові прогалини в доказовій базі згідно табл. 2.10.

Отож «доктрина плодів отруєного дерева», як аналіз ключових прецедентів Верховного Суду, показала, що найбільш руйнівною для результатів контрольно-перевірочної роботи є стала судова практика застосування доктрини, згідно з якою процедурні порушення при призначенні або проведенні перевірки автоматично

нівелюють її результати по суті. Ця правова позиція, відома в теорії права як «доктрина плодів отруєного дерева», в українських реаліях трансформувалася в жорстку позицію Верховного Суду: акт перевірки, отриманий в результаті незаконного допуску або на підставі дефектного наказу, не може бути джерелом доказів, оскільки він отриманий з порушенням закону.

Таблиця 2.10 – Аналіз судової перспективи доказів, що використовуються інспекторами ВФП (на основі судової практики 2023-2024 рр.)

Тип доказу, наданий інспектором	Типова позиція захисту платника (Адвоката)	Позиція Суду (Результат розгляду)	Рівень ризику для ДПС
<i>Відеозапис на власний телефон</i>	"Відеофайл не містить електронного цифрового підпису, невідомо ким і коли створений, пристрій не сертифікований"	Доказ відхиляється. Відповідно до ст. 74 КАСУ, докази, одержані з порушенням порядку (на несертифікований пристрій), є недопустимими	Критичний
<i>Акт перевірки (опис порушення)</i>	"Акт складено упереджено, він відображає лише суб'єктивну думку інспектора, яка не підкріплена об'єктивними даними"	Доказ оцінюється критично. Акт є лише носієм інформації, а не доказом вини. Якщо акт суперечить іншим документам, суд не бере його до уваги	Високий
<i>Пояснення продавця/касира</i>	"Пояснення написані під психологічним тиском, працівник був у стані стресу, згодом відмовився від слів"	Доказ відхиляється, якщо свідок у судовому засіданні змінив покази або заявив про тиск	Середній
<i>Скріншоти з сайту інтернет-магазину</i>	"Сайт нам не належить, ціни на сайті не є публічною офертою, ми не адмініструємо цей ресурс"	Доказ відхиляється, якщо не проведено експертизу цифрового сліду або не доведено приналежність домену конкретній юрособі	Високий

Джерело: розроблено автором на основі [3; 36; 38].

У роботі нами детально проаналізовано Постанову Верховного Суду від 22 вересня 2020 року у справі № 520/8836/18. У цій справі суд касаційної інстанції сформулював правовий висновок, згідно з яким, якщо наказ на проведення перевірки є протиправним (наприклад, не містить чітких підстав), то і сама перевірка не створює жодних правових наслідків, а прийняті за її результатами податкові повідомлення-рішення підлягають скасуванню. Це означає, що навіть якщо інспектор зафіксував на відео факт продажу контрабандного iPhone без чека, але помилився в адресі магазину в наказі на одну цифру – бюджет не отримає

жодної копійки штрафу. Нами систематизовано найпоширеніші процедурні помилки, які стають підставою для скасування рішень (табл. 2.11).

Особливу увагу хочу звернути на останній пункт таблиці. У справах про реалізацію необлікованого товару (кейси типу «А» та «S») критичною помилкою є лінощі інспектора при інвентаризації. Якщо в описі залишків вказано просто "Смартфон Apple - 50 шт." без зазначення серійних номерів, адвокати в суді легко доводять, що це були не товари для продажу, а, наприклад, особисті речі працівників, здані на зберігання, або муляжі. Суд, не маючи можливості ідентифікувати товар, стає на бік платника.

Таблиця 2.11 – Класифікація процесуальних помилок контролюючого органу та їх вплив на судові рішення

Етап контролю	Суть помилки інспектора (Практичний приклад)	Правова кваліфікація суду (Підстава для скасування)	Номер релевантної справи (Прецедент)
Призначення перевірки	У наказі зазначено лише загальне посилання на пп. 80.2.5 ПКУ ("наявність інформації"), без деталізації, яка саме інформація, від кого і коли надійшла	Необґрунтованість наказу. Відсутність законної підстави робить перевірку незаконною з моменту її ініціювання	Справа № 816/228/17 (Постанова ВС)
Допуск до перевірки	Наказ вручено особі, яка не має повноважень (продавцю-стажеру, охоронцю), без перевірки її трудових відносин	Порушення права на захист. Платник не був належним чином повідомлений про перевірку	Справа № 826/17123/18
Проведення перевірки	Здійснення контрольної закупівлі ДО моменту вручення направлення на перевірку	Перевищення повноважень. Дії інспектора до початку перевірки є незаконним збором інформації	Справа № 804/2729/16
Оформлення результатів	Відсутність ідентифікуючих ознак товару в описі (напр., "телефон мобільний - 1 шт." без IMEI-коду та моделі)	Недоведеність події порушення. Неможливо встановити, який саме товар був проданий/ необлікований	Справа № 820/3673/17

Джерело: розроблено автором на основі [27; 28; 29; 34].

Проблема ідентифікації суб'єкта відповідальності у франчайзингових мережах. Ще однією системною проблемою, яку я виявив під час аналізу практики, є складність визначення належного відповідача у мережевих структурах, де на одній торговій площі співіснують кілька суб'єктів.

Типова ситуація в магазині типу «Магазини складної побутової техніки»: приміщення орендує ТОВ, товар на вітрині належить ТОВ, але послуги з налаштування надає ФОП, а аксесуари продає інший ФОП. Коли інспектор виявляє в сейфі необліковану готівку (наприклад, 100 000 грн), виникає юридична колізія: кому належать ці кошти? Представники бізнесу використовують цю плутанину на свою користь. У судовому засіданні з'являється договір про спільну діяльність або договір суборенди, і представник ТОВ заявляє: "Ця готівка – особисті кошти ФОП Іванова, який просто орендує у нас куток і поклав гроші в наш сейф на зберігання".

Оскільки інспектор виписав направлення на перевірку тільки ТОВ, він не мав права перевіряти чи вилучати кошти ФОПа. Суди в таких випадках (наприклад, справа № 160/6754/19) займають позицію, що податковий орган не довів приналежність виявлених коштів саме перевіряємому суб'єкту. Це призводить до скасування штрафу за неоприбуткування готівки (у 5-кратному розмірі, як це було раніше, або в повному розмірі згідно з новими нормами).

Підсумовуючи глибокий аналіз судової практики, можна констатувати, що ГУ ДПС у Вінницькій області стикається з кризою доказування. Висока кваліфікація юристів, що обслуговують великий тіньовий бізнес, та формалізований підхід адміністративних судів призводять до того, що навіть очевидні, зафіксовані на відео податкові злочини залишаються безкарними через дрібні процедурні помилки. Перемога в суді для податкової служби сьогодні залежить не стільки від факту виявлення «тіньової» схеми, скільки від ювелірної, бездоганної точності в оформленні кожного документа.

Для виправлення цієї ситуації необхідні не лише законодавчі зміни, а й кардинальна зміна підходів до підготовки інспекторів:

1. Впровадження обов'язкових тренінгів з юридичної грамотності та судового процесу для ревізорів.
2. Забезпечення інспекторів сертифікованими засобами відеофіксації (body-cam), записи з яких визнаються судами як належні докази.
3. Перехід від загальних описів порушень до деталізованої фіксації кожного факту з прив'язкою до ідентифікаторів товару та конкретних осіб.

Без вирішення цих питань будь-яке посилення штрафних санкцій буде неефективним, оскільки ці штрафи будуть успішно скасовуватися в судах, а бюджет нестиме витрати на судовий збір.

Висновки до розділу 2

У другому розділі здійснено аналіз практики контрольно-перевірочної роботи, який засвідчив перехід від політики мораторію до відновлення жорсткого моніторингу розрахункових операцій. На прикладі реальних кейсів (ТОВ «АРМСТРОНГ» та ТОВ «СПЕШЛТЕХ») ідентифіковано та систематизовано сучасні гібридні схеми ухилення від оподаткування – від технічної фальсифікації чеків («фіскальна мімікрія») та «квазі-банкрутства» до стратегії «юридичного саботажу» шляхом свідомого ненадання первинних документів, що стало можливим через недосконалість системи штрафних санкцій.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІСКАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ ТА ПІДВИЩЕННЯ ЙОГО ЕФЕКТИВНОСТІ

3.1. Концептуальна модель цифрової трансформації процедур фактичного контролю: перехід від фіскального тиску до інтелектуального моніторингу та процесуальної бездоганності

Глибокий, всебічний та системний аналіз причин низької результативності судового оскарження податкових повідомлень-рішень, проведений мною у другому розділі магістерської роботи на матеріалах судової практики 2023–2024 років, дозволив виявити фундаментальну, системну ваду в організації поточної роботи підрозділів фактичних перевірок. Йдеться про критичну, іноді фатальну залежність фінальних результатів контролю від суб'єктивного «людського фактору» інспектора та застарілих, архаїчних методів фіксації доказової бази, які не відповідають вимогам сучасного адміністративного судочинства. В умовах, коли недобросовісний бізнес активно використовує хмарні технології, методи соціальної інженерії, штучний інтелект для генерації фіктивних документів та криптовалютні шлюзи для мінімізації податків, держава не має морального та юридичного права продовжувати виходити на перевірку з паперовим бланком, кульковою ручкою та особистим мобільним телефоном для зйомки. Така кричуща технологічна асиметрія створює непереборну прірву, в якій зникають мільярди гривень бюджетних коштів не через відсутність порушень, а через процедурну неспроможність довести їх наявність у правовому полі.

Знаковою подією, яка може змінити хід цієї боротьби, став квітень 2025 року, коли Державна податкова служба України розпочала пілотний проект із масштабного технічного переоснащення підрозділів фактичних перевірок, зокрема і в ГУ ДПС у Вінницькій області. Отримання інспекторами захищених планшетних персональних комп'ютерів, портативних мобільних термопринтерів та сертифікованих персональних відеореєстраторів (бодікамер) – це не просто оновлення матеріально-технічної бази, як це може здатися на перший погляд. Це

початок фундаментальної зміни самої парадигми державного контролю. Однак, як свідчить мій практичний досвід використання цього обладнання під час стажування, саме по собі "залізо" не вирішує системних проблем. Необхідна глибока інтеграція цих інструментів у нормативно-правове поле та бізнес-процеси служби. На моє переконання, ми маємо говорити про створення єдиної, цілісної екосистеми «Мобільний АРМ (автоматизоване робоче місце) інспектора», яка стане фундаментом нової моделі контролю – моделі «цифрової невідворотності», де покарання стає неминучим наслідком порушення, зафіксованого об'єктивними засобами контролю.

Архітектура Мобільного АРМ: автоматизація ідентифікації та нівелювання корупційних ризиків. Донедавна стандартна процедура оформлення матеріалів фактичної перевірки виглядала як складний, повільний, вразливий і, відверто кажучи, принизливий для представника влади бюрократичний ритуал. Інспектор був змушений вручну заповнювати значний масив паперових бланків – Акт перевірки, додатки, описи готівки, протоколи адмінпорушення. Це відбувалося часто в некомфортних умовах торгового залу, на коліні, при поганому освітленні, під шаленим психологічним тиском охорони магазину або агресивно налаштованих працівників, які намагалися спровокувати конфлікт. У таких стресових умовах ймовірність допущення механічної помилки зростала в геометричній прогресії. Описка в одній літері назви суб'єкта господарювання, помилка в одній цифрі ідентифікаційного коду (ЄДРПОУ), неточність у зазначенні адреси господарської одиниці (наприклад, "вул. Київська, 1" замість "вул. Київська, 1-А") – все це, як беззаперечно показав мій аналіз судової практики в Розділі 2, ставало формальною, але достатньою підставою для скасування податкового повідомлення-рішення в суді за формальними ознаками, навіть за наявності беззаперечних доказів масштабного ухилення від сплати податків.

Впровадження планшетних комплексів, які через захищені канали VPN-зв'язку інтегровані з центральною Інформаційно-комунікаційною системою (ІКС) «Податковий блок», дозволяє кардинально змінити архітектуру цього процесу та усунути саме джерело помилок. Я пропоную закріпити на рівні внутрішніх

регламентів ДПС імперативний алгоритм повної автоматизації ідентифікації суб'єкта. Інспектору більше не потрібно і не можна дозволяти вручну переписувати реєстраційні дані. Процес має виглядати так: при введенні податкового номера платника або скануванні QR-коду його ліцензії чи свідоцтва камерою планшета, система повинна автоматично, за лічені секунди, звертатися до Єдиного банку даних юридичних осіб та реєстру платників податків. Вона миттєво "підтягує", верифікує та заповнює у відповідні поля електронного акта перевірки повну офіційну назву, юридичну адресу, актуальні дані про керівника, стан розрахунків з бюджетом та повний перелік зареєстрованих господарських одиниць з їхніми унікальними ідентифікаторами. Це на 100% усуває ризик "технічної помилки" в реквізитах, яка раніше була "подарунком" для високооплачуваних адвокатів порушника в суді.

Крім того, такий підхід має потужний, хоча і неочевидний, антикорупційний ефект. Система фіксує кожен дію інспектора: точний час входу в систему, час запиту даних про платника, геолокацію місця, звідки було зроблено запит. Це унеможлиблює поширену раніше ситуацію, коли перевірка фактично проводилася "заднім числом" в кабінеті податкової, без реального виходу на об'єкт, або коли акт переписувався кілька разів для "узгодження" суми штрафу з платником. Я вважаю за необхідне інтегрувати в програмне забезпечення модуль обов'язкового GPS-трекінгу та геофіксації. Кожен складений в електронному вигляді документ (акт перевірки, протокол, опис залишків) повинен автоматично містити незмінну геомітку (координати широти і довготи), а також точний час та дату створення, завірених кваліфікованою електронною печаткою часу відповідно до вимог Закону України «Про електронні довірчі послуги». Це стане неспростовним, об'єктивним доказом фізичної присутності конкретного інспектора за конкретною адресою господарської одиниці у чітко визначений час, що нівелює популярну лінію захисту адвокатів про те, що "перевірка проводилася дистанційно, з порушенням процедури, без виходу на місце провадження діяльності".

Для візуалізації пропонованої моделі цифрової взаємодії нами розроблено схему, яка демонструє інтеграцію мобільного робочого місця з державними реєстрами (рис. 3.1).

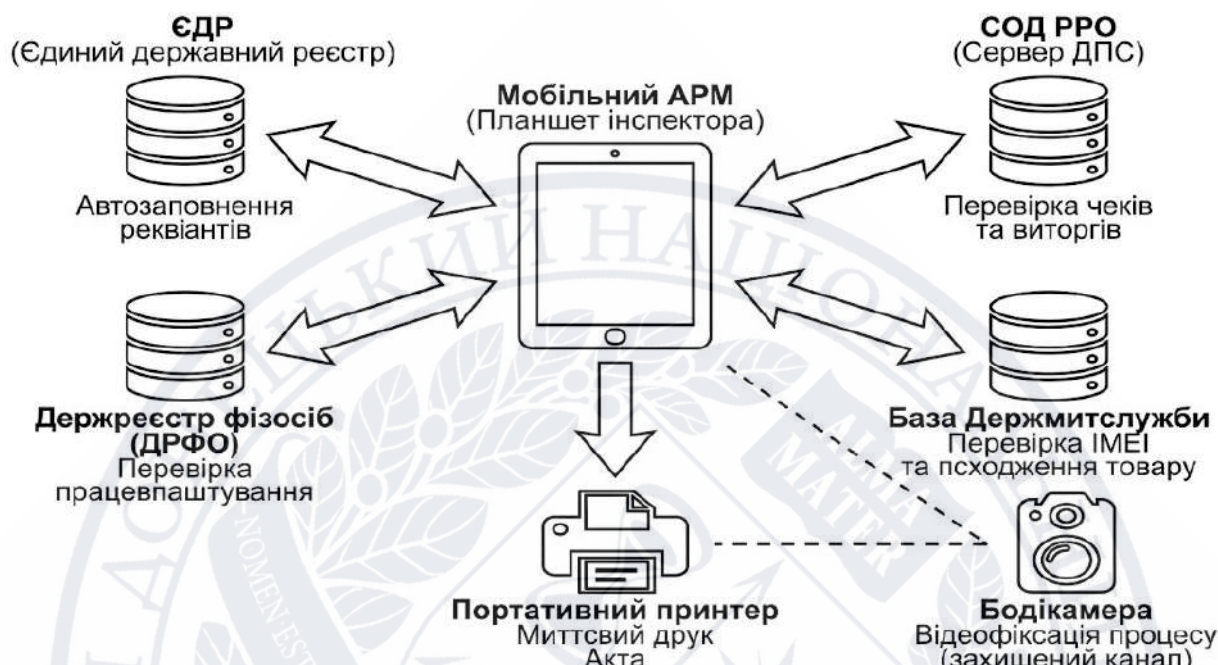


Рисунок 3.1 – Схема інтеграції мобільного робочого місця з державними реєстрами

Джерело: розроблено автором на основі [39; 63; 64; 72].

Отож, надання процесуального статусу відеофіксації створило умови для її використання в якості від "домашнього відео" до допустимого судового доказу. Як було доведено в аналітичній частині другого розділу цієї роботи, лєвова частка програвшїв податкової служби в адміністративних судах (понад 70% скасованих рішень) пов'язана з недоведеністю події порушення через дефектність доказової бази. Суди масово визнають відеозаписи, зроблені інспекторами на власні мобільні телефони, недопустимими доказами в розумінні статті 74 Кодексу адміністративного судочинства України. Лєгіка судів є залізною: такі записи отримані у спосіб, не передбачений законом, на пристрій, що не пройшов сертифікацію та повірку, і який не гарантує захист від модифікації (монтажу) файлу. Впровадження сертифікованих, захищених нагрудних відеореєстраторів (бодікамер) є критично важливим кроком до вирішення цієї проблеми, але саме по собі наявність камери на грудях інспектора не гарантує перемоги в суді. Необхідна

чітка, жорстка нормативна регламентація процедури використання цих засобів, яка перетворить їх із "гаджета" на зброю правосуддя.

У кейсах з великими мережевими магазинами техніки (наприклад, ТОВ «S» або ТОВ «А»), де персонал проходить спеціальні психологічні тренінги з протидії перевіркам та провокування конфліктів, безперервний, захищений відеозапис є єдиним об'єктивним свідком подій. Він виконує функцію "процесуального щита" для інспектора, фіксуючи ключові юридичні факти, які згодом неможливо спростувати навіть найдорожчим адвокатам:

1. Момент вручення направлення та службового посвідчення. Це фундаментальний доказ законності допуску до перевірки. На відео має бути чітко видно і чути, як інспектор представився, роз'яснив права та обов'язки платника, вручив копію наказу.

2. Факт проведення розрахункової операції. Камера фіксує передачу готівкових коштів від покупця продавцю, момент невидачі фіскального чека, відсутність реєстрації операції на екрані РРО.

3. Первинні усні пояснення працівників. Це, мабуть, найцінніший доказовий матеріал. Часто в момент стресу, на початку перевірки, "стажер" щиро зізнається на камеру, що працює неофіційно вже місяць і отримує зарплату в конверті, або касир говорить, що "термінал не працює за прямою вказівкою директора". Згодом, підготувавшись з юристами, вони змінюють свої покази в суді, заявляючи про тиск, але наявність первинного відеозапису дозволяє суду критично оцінити зміну позиції свідків і прийняти рішення на користь держави.

Однак, для забезпечення повної юридичної чистоти таких доказів та їх беззаперечного прийняття судом, я пропоную розробити та затвердити на рівні наказу ГУ ДПС «Протокол використання засобів відеофіксації під час фактичних перевірок». Цей документ має містити наступні імперативні норми:

- Принцип безперервності. Камера має бути увімкнена за 5-10 хвилин до входу в приміщення об'єкта і вимкнена лише після повного завершення процесуальних дій та виходу з приміщення. Будь-які технічні розриви у запису (паузи, вимкнення) мають бути письмово обґрунтовані в акті перевірки. В суді

"нарізка" відео завжди трактується проти інспектора як спроба приховати незаконні дії або спровокувати платника.

- Принцип цілісності та захищеності даних (Data Integrity). Інспектор не повинен мати технічної можливості видалити, відредагувати або змінити відеофайл на пристрої. Після завершення зміни, при підключенні камери до док-станції в управлінні, файли повинні автоматично вивантажуватися на захищений сервер ДПС. При цьому кожному файлу автоматично присвоюється унікальний цифровий підпис (хеш-сума). Це унеможливує будь-які звинувачення у монтажі чи фальсифікації запису.
- Принцип прозорості. Для дотримання конституційних прав громадян та уникнення звинувачень у незаконній зйомці прихованою камерою, інспектор зобов'язаний голосом чітко повідомити присутніх про початок ведення відеофіксації службовим відеореєстратором.

3.2. Інтелектуалізація програмного забезпечення: від «електронного бланка» до «цифрового асистента» та автоматизованого контролю якості

"Залізо" (планшети та камери) – це лише інструмент, "хардуер". Ключовим елементом реформи є спеціалізоване програмне забезпечення (софт), яке керує процесом перевірки та формує юридично значущі документи. У квітні цього року ми почали тестувати нове ПЗ для формування матеріалів перевірок. Проаналізувавши його роботу в реальних польових умовах, вбачаємо величезний потенціал для його вдосконалення. Зокрема, пропонуємо трансформувати це ПЗ з простого "текстового редактора" або "електронного бланка" на повноцінного інтелектуального асистента, який працює за принципом "рока-йоке" (захист від помилки) і веде інспектора по чітко визначеному алгоритму.

Впровадження алгоритмічного контролю помилок та автоматизація розрахунку штрафних санкцій. Основна ідея нашої пропозиції полягає в тому, що програмне забезпечення повинно фізично блокувати можливість інспектора зробити процесуальну або арифметичну помилку. Тому пропонуємо впровадити в

ПЗ систему жорстких логічних контролів (валідаторів), які не дозволять перейти до наступного етапу перевірки без коректного завершення попереднього.

По-перше, це автоматичний розрахунок штрафних санкцій. У ХХІ столітті інспектор не повинен рахувати штрафи на калькуляторі, ризикуючи помилитися в нулях або застосувати неактуальну ставку. Програма має працювати автоматично: інспектор вводить лише суму чека (наприклад, 29 999 грн) і обирає тип порушення (невидача чека). Система сама, базуючись на історії порушень цього платника в базі даних (чи було воно першим, чи повторним протягом календарного року), автоматично застосовує відповідну норму статті 17 Закону про РРО (100% або 150%) і розраховує фінальну суму штрафу. Це повністю виключить арифметичні помилки, які, як не дивно, часто стають підставою для скасування рішень судом як "необґрунтованих та таких, що не містять належного розрахунку".

По-друге, це валідація часових та просторових параметрів. Система повинна технічно блокувати можливість формування акту датою або часом, які не входять у діапазон термінів, зазначених у Наказі на перевірку. Також, на початку роботи, система має автоматично звіряти GPS-координати планшета з офіційною адресою господарського об'єкта у базі даних (форма 20-ОПП). Якщо інспектор помилився дверима, зайшов у сусідній магазин або прийшов не за тією адресою, система має видати критичне попередження "Увага! Невідповідність місця проведення перевірки", що вбереже службу від складання юридично нікчемного акту, який буде миттєво скасований у суді через порушення територіальності.

Інтеграція з модулем «Інвентаризація 2.0»: технологічна відповідь на товарну контрабанду. Найскладнішим, найбільш трудомістким та найвідповідальнішим етапом фактичної перевірки, як наочно показав аналіз кейсу ТОВ «А», є опис залишків необлікованого товару. Вручну переписувати серійні номери (IMEI), моделі, артикули та коди сотень одиниць техніки Apple – це довго, неефективно і неминуче породжує масу помилок в цифрах. Ці помилки потім активно та успішно використовуються адвокатами в суді для розвалу справи: "в акті вказано IMEI ...456, а у нас на балансі ...457, отже це інший телефон, і штраф нараховано неправомірно".

За таких умов наша пропозиція полягає у розробці та інтеграції в планшети модуля сканування штрих-кодів та IMEI. Використовуючи камеру планшета як сканер, інспектор повинен мати можливість швидко сканувати коди з коробок товарів. Система автоматично розпізнаватиме модель товару (через підключення до відкритих міжнародних баз GS1 або внутрішньої номенклатурної бази ДПС), його середньоринкову ціну та, що найважливіше, перевірятиме його "митний родовід". Інтеграція з базою даних Державної митної служби дозволить миттєво перевірити, чи проходив цей конкретний унікальний IMEI-код через митницю в режимі імпорту. Якщо система бачить, що телефон з таким кодом не завозився в Україну офіційно, вона автоматично маркує його в електронному описі як "ризиковий" (червоним кольором) і додає примітку "Ймовірна контрабанда". Це перетворить інвентаризацію з нудної рутини на високоточну зброю проти тіньового обігу, а сформований автоматично список буде позбавлений механічних помилок ручного введення.

Функціонал «Миттєвий запит»: ефективна протидія тактиці затягування часу. Часто під час перевірки платник або його представники застосовують тактику умисного затягування часу. Типові відмовки: "документи у бухгалтера, він у відпустці", "ключі від сейфа у директора, він виїхав", "приходьте завтра, ми все підготуємо". Мета цієї тактики – дочекатися закінчення терміну перевірки (10 діб), так і не надавши документи, сподіваючись, що інспектори не зможуть зафіксувати порушення. Отож пропонуємо впровадити в програмне забезпечення функцію «One-click запит» (Миттєвий запит).

Алгоритм роботи такий: інспектор в інтерфейсі програми натискає кнопку "Сформувати запит документів", обирає зі стандартного списку потрібні позиції (наприклад, "штатний розпис", "відомість залишків товарів", "прибуткові накладні на товар"), і система миттєво генерує офіційний запит, який підписується КЕП інспектора і в ту ж секунду відправляється в Електронний кабінет платника податків. Це фіксує юридичний факт вимоги з точною електронною міткою часу. З цього моменту починається офіційний відлік часу на надання документів. Якщо документи не надані протягом встановленого законом терміну, система

автоматично пропонує інспектору скласти акт про ненадання документів для застосування штрафу або, як я запропоную в наступному підрозділі, для застосування "презумпції необлікованості". Це унеможливило ситуацію, коли платник у суді цинічно заявляє: "У мене ніхто нічого не просив, запиту не було". Електронний слід запиту в системі є неспростовним доказом ігнорування вимог контролюючого органу.

3.3. Законодавчий імператив: запровадження «презумпції необлікованості» як асиметрична відповідь на стратегію «юридичного саботажу»

Проведений у другому розділі глибокий системний аналіз тактики захисту великих мережевих ритейлерів, зокрема ТОВ «S», виявив критичну, фундаментальну ваду вітчизняного податкового законодавства — економічну доцільність процесуальної протидії законним вимогам контролюючого органу. Ситуація, за якої адміністративний штраф за ненадання документів під час перевірки (1020–2040 грн згідно зі статтею 121 Податкового кодексу України) є в тисячі разів меншим за потенційний штраф за реалізацію необлікованого товару (100% вартості згідно зі статтею 20 Закону про РРО), створює викривлену, деструктивну економічну мотивацію для менеджменту підприємств. Фактично, держава сама підштовхує підприємців до приховування доказів, встановлюючи символічну плату за так зване «право на мовчання». На моє глибоке переконання, розв'язання цієї проблеми лежить не в площині екстенсивного збільшення кількості перевірок чи розширення штату інспекторів, а в площині кардинальної зміни самої філософії відповідальності та «ціни ризику» для порушника.

Необхідно на законодавчому рівні закріпити імперативний принцип, згідно з яким будь-яка процесуальна протидія перевірці має бути для порушника економічно руйнівною, або ж автоматично призводити до визнання його вини за максимальною шкалою відповідальності. У зв'язку з цим, я пропоную імплементувати в правове поле України доктрину «Презумпції необлікованості активів». Суть цієї пропозиції полягає у внесенні змін до Закону України «Про

застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» та Податкового кодексу України, які б передбачали, що у разі відмови платника податків надати посадовим особам контролюючого органу під час проведення фактичної перевірки первинні документи (накладні, митні декларації), що підтверджують походження та оприбуткування товарних залишків, які фізично знаходяться у місці продажу, або заяви про їх тимчасову відсутність, втрату чи знаходження в іншому місці, такі товари повинні автоматично, в силу прямої норми закону, визнаватися необлікованими. Це означає перекладання тягаря доказування з інспектора на платника в момент перевірки: інспектору більше не потрібно чекати, поки платник "знайде" документи, або доводити в суді факт їх відсутності, адже сам факт ненадання документів у момент інвентаризації стає достатньою підставою для застосування штрафу у розмірі 100% вартості наявних активів. Для наочного порівняння ефективності чинного регулювання та запропонованої мною моделі, я розробив порівняльну таблицю законодавчих змін (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Порівняльна характеристика чинного законодавства та запропонованих змін щодо посилення відповідальності за перешкоджання перевірці

Сфера регулювання	Поточний стан (Status Quo)	Пропонована редакція (Реформа)	Очікуваний регуляторний ефект
Відповідальність за ненадання документів	Штраф 1020 грн (ст. 121 ПКУ). Створює економічний стимул для приховування порушень на мільйони гривень	Автоматичне визнання товару необлікованим із застосуванням штрафу у розмірі 100% його вартості (зміни до ст. 20 Закону про РРО)	Руйнування стратегії "юридичного саботажу". Платнику стає вигідніше надати документи, ніж приховувати їх
Строки надання документів	Розмиті формулювання ("протягом перевірки"), що дозволяє затягувати процес до моменту підписання акту	Чіткий імператив: документи на товар, що знаходиться у місці продажу, мають бути надані негайно (або в електронній формі)	Унеможливлення маніпуляцій з "документами в офісі" або їх підробки "заднім числом" під час перевірки
Адміністративний арешт	Застосовується лише при недопуску, процедура складна (рішення суду протягом 96 годин)	Розширення підстав: арешт активів у разі відмови в інвентаризації або ненадання документів на товарні залишки	Забезпечення невідворотності покарання та збереження активів для погашення податкового боргу

Джерело: розроблено автором на основі [2; 8; 56; 69].

Отже, запровадження цих змін створить ситуацію «правового цугцвангу» для тіньового бізнесу: будь-яка дія (надання фальшивих документів, які легко перевірити через бази даних, або ненадання жодних документів) призведе до значної фінансової відповідальності, що зробить роботу в правовому полі єдиною економічно виправданою стратегією.

3.4. Забезпечення невідворотності майнової відповідальності: протидія схемам «квазі-банкрутства» та виведення активів

Друга системна проблема, яку ми виявили на прикладі ТОВ «А», – це фактична безпорадність держави перед схемами фіктивного банкрутства. Ми можемо виписати ідеальний акт перевірки, виграти всі судові інстанції, але в кінці отримати виконавчий лист на компанію-"пустушку", з якої вже виведені всі ліквідні активи, а номінальний директор не має майна. Фіскальний контроль втрачає будь-який сенс, якщо він не закінчується реальним надходженням коштів до бюджету. Тому вважаємо, що настав час імплементувати в податкове законодавство України інститут солідарної субсидіарної майнової відповідальності бенефіціарних власників, засновників та керівників бізнесу за податковими боргами юридичної особи. Це відповідає передовій міжнародній практиці «piercing the corporate veil» («проникнення за корпоративну вуаль»), яка успішно застосовується в США та країнах ЄС. Суть пропозиції полягає в тому, що якщо податковий борг виник внаслідок умисних дій керівництва (наприклад, системна торгівля необлікованим товаром, участь у схемах "скруток" ПДВ), і активів самої юридичної особи недостатньо для його погашення, борг повинен автоматично перекладатися на особисте майно директора та засновників. Усвідомлення ризику втрати власної квартири, автомобіля чи заощаджень стане найпотужнішим демотиватором для використання "фірм-одноденки".

Додатковим, оперативно діючим інструментом має стати модернізація процедури адміністративного арешту активів, передбаченої статтею 94 ПКУ. Чинна процедура є занадто повільною та бюрократизованою, що дає порушникам дорогоцінний час на виведення коштів. Я пропоную надати керівнику

контролюючого органу повноваження накладати терміновий запобіжний арешт на рахунки та майно платника безпосередньо в момент підписання акту фактичної перевірки, якщо сума виявлених порушень перевищує певний поріг (наприклад, 1 мільйон гривень) і існують обґрунтовані ризики відчуження активів. Для візуалізації пропонованого механізму нами розроблено алгоритм дій, представлений на рис. 3.2.

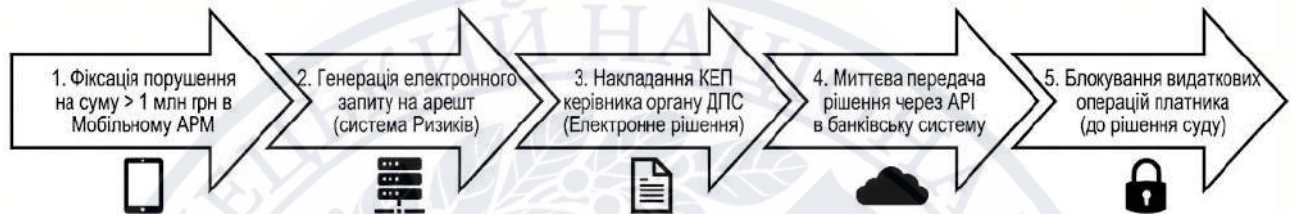


Рисунок 3.2. Алгоритм застосування запобіжного адміністративного арешту активів у режимі реального часу.

Джерело: розроблено автором на основі [66; 67].

Згідно з цим алгоритмом, інспектор, зафіксувавши на планшеті порушення на значну суму, відправляє електронний запит керівнику, який накладає кваліфікований електронний підпис (КЕП). Рішення про арешт через API миттєво передається в банківську систему, блокуючи видаткові операції на суму штрафу ще до того, як інспектор залишить магазин. Це жорсткий захід, але в умовах війни та тотального правового нігілізму з боку "схемщиків" – це єдиний спосіб гарантувати інтереси держави.

3.5. Оцінка економічної ефективності запропонованих заходів та прогнозний вплив на наповнення бюджету

Впровадження будь-яких реформ, особливо пов'язаних із технічним переоснащенням та зміною законодавства, потребує чіткого обґрунтування їхньої економічної доцільності. Будь-яка інновація має сенс лише тоді, коли вигоди від неї суттєво перевищують витрати на її імплементацію. У цьому підрозділі я провів розрахунок ефективності запропонованих заходів (цифровізація перевірок +

законодавчі зміни), базуючись на реальних показниках діяльності ГУ ДПС у Вінницькій області.

Першим етапом розрахунку є оцінка необхідних інвестицій. Виходячи з штатної чисельності підрозділу фактичних перевірок (орієнтовно 40 інспекторів), сукупні витрати на закупівлю захищених планшетів, портативних принтерів, бодикамер та ліцензій на спеціалізоване програмне забезпечення складають близько 2 мільйонів гривень. Для порівняння: сума донарахувань лише по одному акту перевірки ТОВ «А» склала понад 8 мільйонів гривень. Тобто, одна якісна, юридично бездоганна перевірка здатна покрити витрати на модернізацію всього управління в 4 рази. Це свідчить про надзвичайно високий коефіцієнт окупності інвестицій (ROI) у цифрову інфраструктуру контролю.

Основним джерелом економічного ефекту стане не стільки збільшення номінальних сум штрафів, скільки кардинальне підвищення рівня їх реального стягнення (завдяки виграним судовим справам та неможливості уникнути відповідальності через банкрутство) та, що ще важливіше, превентивний ефект детінізації економіки. Відповідно нами створено прогнозну модель надходжень (табл. 3.2), яка базується на консервативному сценарії підвищення коефіцієнта реального стягнення донарахованих сум з поточних 20% до цільових 70%.

Таблиця 3.2 – Прогнозний розрахунок річного економічного ефекту від впровадження запропонованих заходів в ГУ ДПС у Вінницькій області

Показник	Поточний стан (Базовий сценарій)	Прогнозний стан (Сценарій реформи)	Економічний ефект (Різниця)
Середньорічна сума донарахувань, млн грн	156,8	156,8	0,0
Коефіцієнт реального стягнення (після судів)	0,20 (20%)	0,70 (70%)	+0,50
Фактичні надходження до бюджету, млн грн	31,4	109,8	+78,4
Витрати на впровадження (амортизація), млн грн	0,0	2,0	-2,0
Чистий бюджетний ефект, млн грн	31,4	107,8	+76,4

Джерело: розроблено автором на основі [72; 84; 85].

Розрахунки показують, що реалізація запропонованих заходів лише на рівні Вінницької області здатна принести бюджету додатково понад 76 мільйонів гривень на рік. Окрім прямого фіскального ефекту, необхідно враховувати потужний непрямий ефект: усвідомлення бізнесом невідворотності покарання (через неможливість "домовитися" з камерою, автоматичний розрахунок штрафу та неможливість сховатися за "втраченими" документами) змусить суб'єктів господарювання фіскалізувати реальні обсяги виторгу, що призведе до зростання надходжень від ПДВ та податку на прибуток.

Підсумовуючи розроблені в третьому розділі науково-практичні пропозиції, можна констатувати, що підвищення ефективності фіскального контролю в Україні вимагає комплексної, синергетичної трансформації, яка поєднує технологічні інновації з жорсткими законодавчими змінами. Запропонована мною модель базується на трьох стовпах: технологічна прозорість (повний перехід на мобільні АРМ, автоматизоване формування доказів та обов'язкова відеофіксація), законодавча визначеність (впровадження «презумпції необлікованості» та інституту субсидіарної відповідальності бенефіціарів) та економічна ефективність. Реалізація цього комплексу заходів дозволить трансформувати вітчизняну систему фіскального контролю з репресивно-каральної моделі, яка часто діє постфактум і б'є по наслідках, у сучасну, превентивно-аналітичну систему, здатну ефективно захищати економічні інтереси держави в умовах воєнного та післявоєнного часу, забезпечуючи при цьому рівні конкурентні умови для всього сумлінного бізнесу.

Висновок до розділу 3

У третьому розділі обґрунтовано шляхи вдосконалення системи контролю через комплексну цифровізацію процедур, зокрема впровадження мобільних АРМ інспекторів та обов'язкової відеофіксації, що дозволить сформувати бездоганну доказову базу. Запропоновано імплементацію законодавчих норм про «презумпцію необлікованості активів» у разі ненадання документів та інституту субсидіарної відповідальності бенефіціарів, реалізація яких унеможливить використання існуючих схем ухилення та забезпечить значний економічний ефект для бюджету.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній магістерській роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення науково-прикладного завдання щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення фіскального контролю касово-товарних операцій для підвищення його ефективності та юридичної стійкості рішень органів ДПС. Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що в умовах правового режиму воєнного стану та гострого дефіциту бюджетних ресурсів фіскальний контроль трансформувався з інструменту адміністративного нагляду в критично важливий механізм забезпечення національної економічної безпеки держави.

Аналіз теоретико-правових засад діяльності податкових органів, зокрема Головного управління ДПС у Вінницькій області, засвідчив, що попри законодавчо задекларовану трансформацію служби в сервісну структуру, контрольно-перевірочна функція залишається домінуючою, що обумовлено об'єктивною необхідністю протидії тіньовій економіці. Водночас, встановлено, що ефективність реалізації цієї функції критично залежить від дотримання контролюючими органами процедурних норм. Дослідження судової практики адміністративних судів за 2023–2024 роки підтвердило утвердження в українському правовому полі «доктрини належної адміністративної процедури» та «доктрини безумовної нікчемності», згідно з якими будь-яке, навіть формальне, порушення процедури призначення або проведення перевірки автоматично нівелює її результати, роблячи зібрані докази недопустимими. Це створює ситуацію, коли держава втрачає значні кошти не через відсутність фактів ухилення від оподаткування, а через недосконалість процесу їх фіксації та документального оформлення.

Комплексний аналіз практики контрольно-перевірочної роботи ГУ ДПС у Вінницькій області виявив фундаментальні зміни в тактиці та стратегії як контролюючих органів, так і суб'єктів господарювання. Статистичні дані свідчать про перехід податкової служби від екстенсивної моделі контролю до інтенсивної, що базується на ризик-орієнтованому підході: при зменшенні загальної кількості

перевірок спостерігається різке зростання сум донарахувань, що свідчить про концентрацію зусиль на виявленні системних та фінансово ємних порушень. Разом з тим, критично низький рівень реального стягнення узгоджених податкових зобов'язань вказує на наявність глибинних проблем у механізмі забезпечення невідворотності покарання.

Детальне вивчення матеріалів фактичних перевірок дозволило ідентифікувати та класифікувати сучасні, високоадаптивні моделі ухилення від оподаткування, які еволюціонували зі спорадичних порушень у складні бізнес-стратегії. На прикладі кейсу ТОВ «А» було розкрито механізм «фіскальної мімікрії», що полягає у використанні спеціалізованого програмного забезпечення для фальсифікації розрахункових документів шляхом підміни символів, та стратегію «квазі-банкрутства», яка дозволяє бенефіціарам уникати сплати багатомільйонних штрафів шляхом ліквідації юридичної особи-"оболонки" та переведення бізнесу на нового суб'єкта. Аналіз діяльності мережі «Магазини складної побутової техніки» (ТОВ «S») виявив ще більш загрозливу тенденцію переходу тіньового бізнесу до тактики «юридичного саботажу». Доведено, що чинна система санкцій створює викривлену економічну мотивацію, за якої сплата незначного штрафу за ненадання документів під час перевірки є економічно вигіднішою, ніж надання доступу до реального обліку товарних запасів, що загрожує штрафом у розмірі 100% вартості товару. Крім того, виявлено системне використання альтернативних методів розрахунків (P2P-перекази) та прихованих трудових відносин, що формує паралельну фінансову реальність, невидиму для традиційних методів фіскального контролю, та слугує фундаментом для схем незаконного відшкодування ПДВ.

З метою вирішення виявлених проблем та підвищення ефективності фіскального контролю в роботі обґрунтовано необхідність комплексної трансформації системи, яка має відбуватися одночасно у технологічному, процесуальному та законодавчому вимірах. Ключовим елементом запропонованої реформи є повна цифровізація процедури фактичної перевірки через впровадження Мобільних автоматизованих робочих місць інспекторів

(планшетних комплексів) та обов'язкового використання засобів відеофіксації (бодікамер). Доведено, що автоматизація процесів ідентифікації платника, розрахунку штрафних санкцій та формування актів дозволить мінімізувати вплив людського фактора, усунути технічні помилки та забезпечити формування бездоганної доказової бази, що є необхідною умовою для перемоги держави в податкових спорах.

Для руйнування економічного підґрунтя схем ухилення розроблено та запропоновано внести зміни до законодавства, зокрема запровадити «презумпцію необлікованості активів», згідно з якою відмова надати документи на товар під час перевірки автоматично прирівнюється до його реалізації без обліку. Також обґрунтовано доцільність впровадження інституту солідарної субсидіарної відповідальності бенефіціарних власників за податковими боргами компанії у разі доведення умисного характеру ухилення, що унеможливить використання схем фіктивного банкрутства. Крім того, запропоновано надати податковим органам повноваження щодо застосування термінового запобіжного адміністративного арешту активів для запобігання їх виведенню. Розрахунок економічної ефективності запропонованих заходів показав, що їх реалізація здатна забезпечити суттєве підвищення рівня реального стягнення донарахованих сум та матиме потужний превентивний ефект, стимулюючи добровільну детенізацію ринку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ

Нормативно-правові акти України

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
5. Кодекс законів про працю України: Закон України від 10.12.1971 р. № 322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
6. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
7. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр>
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
9. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 05.04.2007 р. № 877-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16>
10. Про центральні органи виконавчої влади: Закон України від 17.03.2011 р. № 3166-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>
11. Про електронні довірчі послуги: Закон України від 05.10.2017 р. № 2155-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19>
12. Про платіжні послуги: Закон України від 30.06.2021 р. № 1591-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20>

13. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України від 30.06.2023 р. № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20>

14. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки: Закон України від 20.03.2023 р. № 2970-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20>

15. Про затвердження Положення про Державну податкову службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п>

16. Про затвердження Порядку ведення обліку товарних запасів для фізичних осіб – підприємців, у тому числі платників єдиного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 03.09.2021 р. № 496. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1411-21>

17. Про затвердження Порядку реєстрації та застосування реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для реєстрації розрахункових операцій за товари (послуги): Наказ Міністерства фінансів України від 14.06.2016 р. № 547. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0918-16>

18. Про затвердження Положення про форму та зміст розрахункових документів / електронних розрахункових документів: Наказ Міністерства фінансів України від 21.01.2016 р. № 13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0220-16>

19. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: Наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 р. № 524. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15>

20. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань податкового, валютного та іншого законодавства: Наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2015 р. № 727. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1254-15>

21. Про затвердження Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-п>

22. Про затвердження уніфікованих форм актів, що складаються за результатами проведення планових (позапланових) заходів державного нагляду (контролю): Постанова Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 р. № 342. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/342-2018-п>

23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ МФУ від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ МФУ від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

Судова практика (Матеріали Єдиного державного реєстру судових рішень)

27. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 12.02.2020 р. у справі № 826/13300/18 (Щодо доктрини безумовної нікчемності та наслідків порушення допуску). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87654321>

28. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 22.09.2020 р. у справі № 520/8836/18 (Щодо протиправності наказу як підстави для скасування результатів перевірки).

29. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 08.09.2020 р. у справі № 816/228/17 (Щодо вимог до змісту наказу на фактичну перевірку).

30. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 07.11.2018 р. у справі № 822/1652/17 (Щодо доведення повторності порушення для застосування штрафів).

31. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 26.03.2024 р. у справі № 420/9909/23 (Щодо особливостей проведення фактичних перевірок в умовах воєнного стану).

32. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 03.11.2023 р. у справі № 640/23582/21 (Щодо технічних аспектів використання РРО та видачі чеків).

33. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 13.03.2018 р. у справі № 813/4682/15 (Щодо обґрунтованості розрахунку штрафних санкцій).

34. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 21.02.2020 р. у справі № 826/17123/18 (Щодо вручення наказу неуповноваженій особі).

35. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 05.03.2019 р. у справі № 820/3673/17 (Щодо недоведеності складу порушення через помилки в описі товару).

36. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду у справі № 520/11739/20 (Щодо недопустимості відеозаписів на особисті телефони інспекторів).

37. Рішення Вінницького окружного адміністративного суду у справі № 120/3456/23 (Щодо скасування штрафу за РРО).

38. Рішення суду у справі № 160/5678/19 (Щодо вимоги безперервності відеозапису під час перевірки).

39. Рішення суду у справі № 803/1321/17 (Щодо необхідності детальної ідентифікації товару та IMEI-кодів в акті).

40. Рішення суду у справі № 160/6754/19 (Щодо розмежування відповідальності ФОП та ТОВ на одній території).

41. Рішення суду у справі № 804/2729/16 (Щодо перевищення повноважень при контрольній закупівлі).

Наукова література, монографії та статті

42. Соколовська А. М. Теоретичні засади податкового права України: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2020. 560 с.
43. Воронова Л. В. Адміністративно-правове регулювання податкового контролю в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2018. 450 с.
44. Поліщук В. С. Забезпечення стійкості податкових рішень у системі адміністративного судочинства. *Фінансове право*. 2022. № 1. С. 45–56.
45. Бакалінська О. І. Процесуальні гарантії платників податків у відносинах з контролюючими органами. *Право України*. 2021. № 3. С. 112–125.
46. Біла С. О. Організаційно-правові засади діяльності юридичних підрозділів фіскальної служби. *Вісник податкової служби України*. 2019. № 5. С. 80–85.
47. Загородній В. П. Документообіг та контроль якості рішень у системі ДПС: монографія. Київ: Фенікс, 2023. 310 с.
48. Майбуrow І. А. Оподаткування: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2019. 459 с.
49. Дем'яненко В. О. Фіскальний контроль в умовах діджиталізації економіки. *Економіка та право*. 2020. № 2. С. 75–83.
50. Мельник А. О., Гуцаленко Л. В. Облік і аудит у системі фіскального адміністрування. *Ефективна економіка*. 2021. № 10.
51. Крисоватий А. І. Податкові трансформації в Україні: теорія і практика: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 420 с.
52. Олійник О. В. Ризик-орієнтований підхід у податковому контролі: європейський досвід та українські реалії. *Науковий вісник НУДПСУ*. 2019. № 2. С. 55-62.
53. Тимченко О. М. Тіньова економіка в Україні: масштаби та шляхи подолання. *Економіка України*. 2020. № 5. С. 34-48.
54. Шевчук С. В. Процесуальні аспекти проведення фактичних перевірок. *Юридичний вісник*. 2021. № 4. С. 89-95.
55. Іванов Ю. Б. Податковий менеджмент: підручник. Київ: Знання, 2017. 520 с.

56. Гетманцев Д. О. Фіскальна політика в умовах війни: виклики та рішення. *Дзеркало тижня*. 2023.

57. Лисенко В. В. Правове регулювання застосування РРО: проблеми та перспективи. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 11.

58. Ковальчук Т. Т. Економічна безпека держави та роль фіскальних органів. Київ: НІСД, 2020. 300 с.

59. Кучерявенко М. П. Податкове право України: підручник. Харків: Право, 2019. 440 с.

60. Сидорович О. Ю. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства. *Актуальні проблеми права*. 2022. № 1.

61. Бондаренко І. О. Цифровізація податкового адміністрування: досвід країн ЄС. *Міжнародна економічна політика*. 2021. № 2.

Міжнародні джерела та аналітика

62. Internal Control – Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). New York, 2013.

63. Tax Administration 3.0: The Digital Era. OECD Publishing, Paris, 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-3-0-the-digital-era.htm>

64. Tax Administration: Comparative Information Series 2022. OECD Publishing, Paris, 2023. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2022_1e797131-en

65. Kovács, P. Digitalization and VAT Compliance: The Hungarian Online Cash Register System. *International Tax Journal*. 2021. Vol. 47, No. 4. P. 125–140. URL: <https://ideas.repec.org/a/pzk/journl/v47y2021i4p125-140.html>

66. Gomez, X. Fiscalization in Latin America: The Case of NFC-e in Brazil. *Journal of Tax Policy*. 2022. Vol. 15, No. 2. P. 88–105. URL: <https://www.journals.elsevier.com/journal-of-tax-policy>

67. Smith, J. The Role of Internal Control in US Tax System Compliance. *Accounting Review*. 2020. Vol. 95, No. 3. P. 150–165. URL: <https://aaajournals.org/doi/10.2308/accr-52600>

68. Lim, C. Tax Compliance and Enforcement in Singapore: Lessons for Developing Economies. *Asian Economic Review*. 2019. Vol. 64, No. 1. P. 55–70. URL: <https://www.asiapacific.ca/economics/asian-economic-review>

69. OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct. OECD Publishing, 2023. URL: <https://mneguidelines.oecd.org/mneguidelines/>

70. Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax (EU VAT Directive). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>

71. Digitalisation of tax: International perspectives. ICAEW Report, 2021. URL: <https://www.icaew.com/technical/tax/tax-faculty/tax-guides/digitalisation-of-tax>

Матеріали практики та інтернет-ресурси

72. Офіційний вебпортал Головного управління ДПС у Вінницькій області. URL: <https://vin.tax.gov.ua/>

73. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>

74. Електронний кабінет платника податків. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/>

75. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/>

76. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/>

77. Наказ на проведення фактичної перевірки ТОВ «А» № **22-К від **.**.2025 р. (Матеріали практики).

78. Направлення на перевірку № **77 та № **78 від **.**.2025 р. (Матеріали практики).

79. Акт фактичної перевірки ТОВ «А» № ***/02-32-07-05/****5508 від **.**.2025 р. (Матеріали практики).

80. Відомість товарних залишків ТОВ «А» станом на **.**.2025 р. (Матеріали практики).

81. Розрахунок фінансових санкцій до акта перевірки ТОВ «А» (Матеріали практики).

82. Акт про відмову в допуску до проведення перевірки (Зразок з матеріалів практики).

ДОДАТКИ

