

УДК: 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2026.02.2.43>

## ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД МОНІТОРИНГУ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ: ОСНОВНІ МОДЕЛІ ТА ТЕНДЕНЦІЇ

Фудашкін Д.О.,

радник з фінансових питань головного виконавчого директора

ПрАТ «Київ-Дніпровське МППЗТ»

ORCID iD: 0009-0002-7897-9661

Черненко О.М.,

кандидат юридичних наук

ORCID: 0009-0004-0119-3294

### **Фудашкін Д.О., Черненко О.М. Зарубіжний досвід моніторингу податкових накладних: основні моделі та тенденції.**

Метою дослідження є висвітлення особливостей та тенденцій розвитку основних моделей моніторингу податкових накладних у зарубіжних державах. Основним методом дослідження став порівняльно-правовий метод, який дозволив охопити положення податкового законодавства широкого кола зарубіжних держав та присвячені ним аналітичні публікації. За результатами дослідження уперше в українській науковій думці узагальнено, що основними моделями моніторингу податкових накладних є моделі: 1) поточного контролю, який передбачає можливість надіслання податкової накладної покупцю та нарахування на її підставі сум податку на додану вартість із одночасним її поданням контролюючому органу; 2) попереднього контролю, у рамках якого податкова накладна (рахунок-фактура, інвойс) до її надсилання покупцю та врахування у податковому обліку підлягає реєстрації із її перевіркою та схваленням/відхиленням контролюючим органом; 3) наступного контролю (пост-аудиту), який здійснюється шляхом проведення податкових перевірок діяльності платників податку на додану вартість у розрізі тих чи інших господарських операцій; 4) змішаного контролю, який ґрунтується на загальному правилі про попереднє схвалення податкових накладних контролюючим органом та передбачає винятки для окремих категорій платників податку на додану вартість та/або оподатковуваних операцій. Крім того, визначено, що у рамках моделі поточного контролю моніторинг податкових накладних забезпечується, як правило, шляхом оперативного вивчення відповідних податкових накладних та проведення, за наявності для того підстав, позапланових податкових перевірок обставин реальності та правильності нарахування сум податку на додану вартість у розрізі відповідних операцій. Також, констатовано, що дедалі більш поширеною, особливо серед європейських держав, стає модель попереднього контролю із реєстрацією податкових накладних після їх перевірки. Така перевірка обмежується, за деякими винятками, автоматизованим логічним та арифметичним контролем змісту податкових накладних. Обґрунтовано, що варіації зазначених моделей у національних правопорядках нерідко поєднують елементи попередньої валідації, одночасного подання накладних контролюючому органу та покупцеві, а також періодичного пост-аудиту. Одержані висновки можуть бути використані для подальшого окреслення перспектив удосконалення окремих правових аспектів процедури зупинення реєстрації податкових накладних в Україні з урахуванням зарубіжних тенденцій.

**Ключові слова:** зарубіжний досвід адміністрування податку на додану вартість, моніторинг податкових накладних у європейських державах, податкова накладна, способи перевірки податкових накладних.

### **Fudashkin D.O., Chernenkyi O.M. International experience in monitoring value-added tax invoices: key models and trends.**

The purpose of the study is to highlight the features and development trends of the key models for monitoring tax invoices in foreign jurisdictions. The main research method is the comparative legal method, which made it possible to cover the provisions of tax legislation in a wide range of countries as well as analytical publications devoted to them. The study results, for the first time in Ukrainian legal scholarship, in a generalization that the principal models of tax invoice monitoring include: (1) current control, which provides for the possibility of sending a tax invoice to the purchaser and calculating value-added tax amounts on its basis with its simultaneous submission to the tax authority; (2) preliminary control, within which a tax invoice (invoice, bill) prior to being sent to the purchaser and reflected in tax accounting is subject to registration with its verification and approval/rejection by

the tax authority; (3) subsequent control (post-audit), which is carried out through tax audits of value-added tax taxpayers' activities in relation to particular business transactions; and (4) mixed control, which is based on the general rule of prior approval of tax invoices by the tax authority and provides for exceptions for certain categories of value-added tax taxpayers and/or taxable transactions. In addition, it is determined that within the current control model, monitoring of tax invoices is typically ensured through the оперативний review of the relevant tax invoices and, where grounds exist, unscheduled tax audits addressing the reality of transactions and the correctness of value-added tax calculations in relation to such transactions. It is also stated that the preliminary control model, involving registration of tax invoices after their validation, is becoming increasingly widespread, especially among European countries. Such validation is, with some exceptions, limited to automated logical and arithmetic checks of the content of tax invoices. The study substantiates that national variations of these models often combine elements of prior validation, simultaneous submission of invoices to the tax authority and the purchaser, and periodic post-audit review. The findings may be used to further outline prospects for improving certain legal aspects of the procedure for suspending the registration of tax invoices in Ukraine, taking into account relevant foreign trends.

**Key words:** international experience in administering value-added tax, monitoring of tax invoices in European countries, scope of validation tax invoices, tax invoice.

**Постановка проблеми.** Запровадження спеціальних процедур податкового контролю для запобігання та виявлення випадків шахрайства при нарахуванні сум податку на додану вартість є загальносвітовою тенденцією розвитку національних систем електронного адміністрування податку на додану вартість. Зокрема, зупинення реєстрації податкових накладних та подібний інструментарій контролю виконання платниками податку на додану вартість їх обов'язків діє у значній кількості європейських держав та їх коло поступово розширюється. Водночас, на міжнародному рівні, у тому числі у Директиві Ради Європейського Союзу 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. про спільну систему податку на додану вартість [1], немає конкретних моделей або рамкових положень про формальності, які мають виконувати платники податку на додану вартість при складенні податкових накладних, рахунків-фактур або документуванні їх господарських операцій іншим шляхом. Натомість, особливості порядку контролю наявності підстав та правильності нарахування сум податку на додану вартість різняться у кожній державі. Для подальшого окреслення перспектив вдосконалення окремих правових аспектів процедури зупинення реєстрації податкових накладних слід ознайомитись із зарубіжними підходами до вирішення питань, на які спрямована ця процедура за законодавством України.

**Мета статті.** Метою дослідження є висвітлення особливостей та тенденцій розвитку основних моделей моніторингу податкових накладних у зарубіжних державах

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження моніторингу податкових накладних забезпечують значне зрушення у розумінні проблематики функціонування цієї процедури податкового контролю та окреслюють шляхи їх вирішення. Зокрема, у юридичній науковій літературі на основі опрацювання аналітичних джерел та практики адміністративних судів у відповідній частині висвітлюються наслідки запровадження механізму зупинки реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування на рівень ділової активності бізнесу, судову систему України та податкову систему в цілому [2, с. 12]. Оцінюються висновки судів щодо характеру та ступеня обґрунтування рішень контролюючих органів з питань зупинення реєстрації податкових накладних [3, с. 133]. Пропонується доопрацювати порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в реєстрі податкових накладних, передбачивши додаткові перевірки наявності підстав для прийняття такого рішення та необхідність наведення переліку документів та пояснень, які слід надати платнику податку для реєстрації податкової накладної [4, с. 341]. Однак, перспективи поліпшення процедури моніторингу податкових накладних мають ґрунтуватись не лише на доктринальних пропозиціях й судовій практиці, а й на тенденціях та особливостях у підходах зарубіжних держав до вирішення питань моніторингу податкових накладних, що обумовлює актуальність цього дослідження та наукову новизну його результатів.

**Виклад основного матеріалу.** Опрацювання аналітичних публікацій, присвячених шляху становлення та розвитку моделей контролю господарських операцій платників податку на додану вартість, дозволяє зазначити, що основними різновидами цих моделей є: поточний контроль, попередній контроль, наступний контроль (пост-аудит), який здійснюється шляхом проведення податкових перевірок діяльності платників податку на додану вартість у розрізі тих чи інших господарських операцій, змішаний контроль.

Так, у виданій Європейською комісією доповіді про вимоги до електронного обміну даними про податок на додану вартість зауважено, що за моделі поточного контролю податкових накладних

(no-clearance e-invoicing system), постачальник може надсилати електронну податкову накладну (рахунок-фактуру) безпосередньо своєму покупцю, не запитуючи жодного схвалення (токена) у контролюючого органу (clearance e-invoicing system) [5, с. 94].

Наприклад, в Угорщині платник податку на додану вартість має право видати податкову накладну покупцю до того, як надіслати її до контролюючого органу. У Республіці Корея податковими накладними платники податків обмінюються за допомогою спеціальних платформ, які надсилають податкові накладні покупцям та контролюючим органам одночасно [6]. Після того за законодавством цієї держави посадові особи податкових органів, які займаються адмініструванням податку на додану вартість, можуть звертатись із запитом з питань, пов'язаних з податком на додану вартість, до його платників, до осіб, які здійснюють з ними операції, або торгових об'єднань чи інших подібних організацій, до яких належать платники податку, або проводити перевірки документи бухгалтерського та/або податкового обліку та інших документів та/або предметів (ч. 1 ст. 74 Закону Республіки Корея «Про податок на додану вартість»). Під час визначення податкового зобов'язання платника податку на додану вартість (у тому числі шляхом його нарахування/донарахування) за кожен попередній податковий період та податковий поточний період шляхом проведення спеціальної перевірки, керівник податкової інспекції, що має юрисдикцію за місцем сплати податку тощо, робить це на основі податкових накладних, митних декларацій, бухгалтерських книг та інших доказових матеріалів. Податковий орган визначає податкове зобов'язання платника податку на додану вартість, якщо:

- податкові накладні, митні декларації, бухгалтерські книги або інші доказові матеріали, необхідні для розрахунку бази оподаткування, відсутні або є неповними у значній частині;
- дані податкових накладних, митних декларацій, бухгалтерських книг або інших доказових матеріалів є явно неправдивими з огляду на обсяг потужностей, кількість працівників та ринкові ціни на сировину, товари, продукцію або різні витрати;
- дані податкових накладних, митних декларацій, бухгалтерських книг або інших доказових матеріалів є очевидно неправдивими з огляду на кількість використаної сировини, кількість використаної електроенергії та інші операційні ситуації (ч. 2 ст. 75 Закону Республіки Корея «Про податок на додану вартість») [7].

Таким чином, дотримання вимог податкового законодавства платниками податку на додану вартість при здійсненні ними оподатковуваних господарських операцій у рамках моделі поточного контролю забезпечується, як правило, шляхом оперативного вивчення відповідних податкових накладних та проведення, за наявності для того підстав, податкових перевірок обставин реальності та правильності нарахування сум податку на додану вартість у розрізі відповідних операцій.

У системі попереднього контролю постачальник має надіслати чернетку податкової накладної до бази даних контролюючого органу для того, щоб отримати схвалення від податкового органу за результатами автоматизованої перевірки податкової накладної. Вона може полягати у перевірці узгодженості (зокрема, суми податку на додану вартість, її ставки тощо), а також у формальній перевірці (наприклад, що накладна має унікальну недубльовану нумерацію або що номер реєстрації платників податку на додану вартість є дійсним) [5, с. 94].

Прийнято вважати, що започаткований механізм реєстрації/схвалення/погодження податкових накладних був у 2002 році у Мексиці та Чилі, які у той час поклали на підприємства обов'язок авторизувати рахунки-фактури через спеціальні інформаційно-комунікаційні платформи податкових органів, перш ніж надіслати ці документи їх покупцю відповідних товарів, робіт та послуг. Ця модель податкового контролю в режимі реального часу швидко набула популярності та більшість країн Латинської Америки, а також Саудівська Аравія та значна кількість азіатських держав вирішили її перейняти із її адаптацією до тих чи інших національних особливостей. Наприклад, деякі країни, такі як Мексика, Гватемала та Панама, делегували узгодження рахунків-фактур акредитованим організаціям [8].

Першопрохідцем із числа європейських держав у запровадженні системи реєстрації податкових накладних для їх попереднього контролю є Італія, яка у 2018 р. отримала дозвіл Європейської комісії на електронне адміністрування податку на додану вартість із обов'язковим виставленням електронних рахунків-фактур, їх надісланням до контролюючого органу, щоб він після перевірки доставив рахунок-фактуру покупцеві. Як зазначається у аналітичних дослідженнях, призвело до успішного скорочення ухилення від сплати податків та збільшення можливостей для зміцнення економіки, надихнувши інші європейські країни впроваджувати подібні моделі для досягнення такого ж результату [8].

У Румунії з 1 липня 2024 р. усі платники податку на додану вартість подають податкові накладні до інформаційно-комунікаційної системи «Електронна фактура», яка автоматично проводить перевірку структури, а також здійснює логічний та арифметичний контроль, після чого

може накладає на накладну електронний знак схвалення та засвідчує її прийняття контролюючим органом. Якщо подана податкова накладна не відповідає вимогам законодавства, заявник отримує повідомлення про помилку. Після виправлення помилок заявник має повторно подати податкову накладну до системи [9]. Прикладом держави євразійського регіону із запровадженням у ній механізмом перевірки податкових накладних до можливості їх направлення покупцям та урахування у податковому обліку є Казахстан. Податкове законодавство цієї держави передбачає функціонування механізму контролю виписки рахунків-фактур та зупинення виписки електронних рахунків-фактур.

Так, за змістом ч. 1 ст. 138 Податкового кодексу (ПК) Казахстану контроль виписки електронних рахунків-фактур проводиться податковим органом з метою припинення виписки електронних рахунків-фактур із високим ризиком. Контроль виписки електронних рахунків-фактур проводиться у формі:

автоматизованого контролю виписки електронних рахунків-фактур;

порівняльного контролю виписки електронних рахунків-фактур (ч. 2 ст. 138 ПК Казахстану) [10].

Автоматизований контроль – процес присвоєння в інформаційній системі податкового органу реєстраційного номера електронному рахунку-фактурі, виписаному платником податків (ч. 1 ст. 139 ПК Казахстану), з урахуванням балансової суми податку на додану вартість, яка визначається за формулою:  $B = ПДВ_1 + ПДВ_2 + ПДВ_3 + ПДВ_4 - ПДВ_5 - ПДВ_6$ , де:

$B$  – балансова сума податку;

$ПДВ_1$  – загальна сума податку, зазначеного в електронних рахунках-фактурах, одержаних платником податку;

$ПДВ_2$  – загальна сума податку, сплаченого при імпорті відповідно до митного законодавства ЄАЕС та (або) митного законодавства Республіки Казахстан;

$ПДВ_3$  – загальна сума податку, сплаченого під час придбання робіт, послуг від нерезидента;

$ПДВ_4$  – загальна сума податку, що відноситься до заліку за товарами, придбаними, створеними, побудованими платником податків до дати постановки на реєстраційний облік з податку;

$ПДВ_5$  – загальна сума податку, зазначеного у електронних рахунках-фактурах, виписаних платником податку;

$ПДВ_6$  – загальна сума податку, нарахованого під час зняття з реєстраційного обліку з податку з оборотів як залишку товарів (ч. 1 ст. 140 ПК Казахстану) [10].

Якщо сума податку, зазначена в електронному рахунку-фактурі, не перевищує балансової суми податку, то такому електронному рахунку-фактурі автоматично присвоюється реєстраційний номер (ч. 2 ст. 140 ПК Казахстану) [10].

На доповнення до автоматизованого контролю виписки електронних рахунків-фактур, у наявності підстав для нарахування податкового кредиту податкові органи Казахстану пересвідчуються у ході порівняльного/зіставного контролю.

Порівняльний/зіставний контроль – захід, який здійснюється податковим органом з метою встановлення фактичного вчинення операцій щодо реалізації товарів, надання робіт та послуг. За результатами проведеного порівняльного контролю у разі виявлення операцій з реалізації товарів, виконання робіт та надання послуг, за якими у податкового органу є сумніви у фактичному їх вчиненні, платнику податків, який здійснив оборот за такою реалізацією, подається повідомлення про підтвердження фактичного вчинення обороту щодо реалізації товарів, виконання робіт та надання послуг (ч. 1 ст. 142 ПК Казахстану). Повідомлення виконується платником податків у разі:

згоди з відсутністю факту здійснення операції за електронними рахунками-фактурами, зазначеними у повідомленні, шляхом відкликання таких електронних рахунків-фактур та подання пояснення про їх відкликання;

незгоди з відсутністю факту здійснення операції за електронними рахунками-фактурами, зазначеними в повідомленні, шляхом подання пояснення з обґрунтуванням, що підтверджує фактичне здійснення обороту, з обов'язковим додаванням копій документів за операціями та/або щодо походження товарів, а також будь-яких інших документів (ч. 2 ст. 142 ПК Казахстану) [10].

Повідомлення визнається невиконаним у разі, якщо подане пояснення не підтверджує походження товарів, фактичне виконання робіт, надання послуг за електронними рахунками-фактурами, зазначеними у повідомленні (ч. 4 ст. 142 ПК Казахстану). На цій підставі податковий орган зупиняє виписку електронних рахунків-фактур (п. 1 ч. 1 ст. 88, ч. 6 ст. 142 ПК Казахстану) [10].

Виходячи із вищевикладеного, можна констатувати, що у Казахстані діє механізм попереднього контролю податкових накладних, у ході якого перевіряється як відповідність обсягу придбаних

(увезених на митну територію) і виготовлених товарів та/або необоротних активів обсягам їх постачання, так й фактичне здійснення відповідних господарських операцій. Установлення високого рівня ризику діяльності платника податків є підставою для необхідності додаткового засвідчення його податкових накладних біометричними даними фізичної особи, яка видає відповідну податкову накладну від імені такого платника податків.

Разом з тим, у багатьох інших державах попередній моніторинг податкових накладних обмежується автоматизованим логічним та арифметичним контролем їх змісту.

Завершуючи порівняльно-правовий огляд, зазначимо, що, тоді як модель перевірки податкових накладних податковим органом до їх надсилання покупцям за відповідними операціями є пануючою та поступово поширюється серед держав світу, варіації цієї моделі, зберігаючи її сутність, включають у себе й елементи інших моделей моніторингу податкових накладних. Як зазначається у аналітичних публікаціях, новим підходом до моніторингу податкових накладних притаманне поєднання перевірки податкових накладних до їх реєстрації, надсилання їх контролюючим органам одночасно із покупцями та періодичний контроль дотримання законодавства при їх виданні. Братись до уваги може ціна договору (сума податку на додану вартість), належність платника податків до суб'єктів малого підприємництва тощо [6].

**Висновки.** Підсумовуючи вищевикладене, зауважимо, що основними моделями моніторингу податкових накладних є моделі: 1) поточного контролю, який передбачає можливість надіслання податкової накладної покупцю та нарахування на її підставі сум податку на додану вартість із одночасним її поданням контролюючому органу; 2) попереднього контролю, у рамках якого податкова накладна (рахунок-фактура, інвойс) до її надсилання покупцю та врахування у податковому обліку підлягає реєстрації із її перевіркою та схваленням/відхиленням контролюючим органом; 3) наступного контролю (пост-аудиту), який здійснюється шляхом проведення податкових перевірок діяльності платників податку на додану вартість у розрізі тих чи інших господарських операцій; 4) змішаного контролю, який ґрунтується на загальному правилі про попереднє схвалення податкових накладних контролюючим органом та передбачає винятки для окремих категорій платників податку на додану вартість та/або оподатковуваних операцій.

У рамках моделі поточного контролю моніторинг податкових накладних забезпечується, як правило, шляхом оперативного вивчення відповідних податкових накладних та проведення, за наявності для того підстав, позапланових податкових перевірок обставин реальності та правильності нарахування сум податку на додану вартість у розрізі відповідних операцій. Разом з тим, дедалі більш поширеною, особливо серед європейських держав, стає модель попереднього контролю із реєстрацією податкових накладних після їх перевірки. Така перевірка обмежується, за деякими винятками, автоматизованим логічним та арифметичним контролем змісту податкових накладних

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість. Дата оновлення: 1 липня 2022 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928#n5606](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#n5606).
2. Булавко І.М., Чижевська Л.В. Зупинка реєстрації податкових накладних / розрахунків коригувань: передумови та наслідки. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2024. № 1(57). С. 12–19. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2024-1\(57\)-12-19](https://doi.org/10.26642/pbo-2024-1(57)-12-19).
3. Чуприна Л.М., Мінчук Д.Л. Проблемні аспекти захисту платника податку у випадку зупинення та відмови в реєстрації податкової накладної. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 3 (28). С. 129–133. DOI: [https://doi.org/10.32837/ryuv.v2i3\(28\).373](https://doi.org/10.32837/ryuv.v2i3(28).373).
4. Крилов Д.Б. Проблемні аспекти процедур, пов'язаних з моніторингом та реєстрацією податкових накладних. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. № 5. С. 341–347. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.05.61>.
5. Luchetta G., Giannotti E., Poniatowski G., Rohmer B., Dale S. VAT in the Digital Age: Digital reporting requirements (volume 1). URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-12/VAT%20in%20the%20Digital%20Age\\_Final%20Report%20Volume%201.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-12/VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%201.pdf).
6. «Clearing» the Air, an Updated «Report» on E-Invoicing CTC Models Worldwide. [linkedin.com](https://www.linkedin.com/pulse/clearing-air-updated-report-e-invoicing-ctc-models-owuve). 2025, October 2. URL: <https://www.linkedin.com/pulse/clearing-air-updated-report-e-invoicing-ctc-models-owuve>.
7. Republic of Korea Value-Added Tax Act of 20 December 2016 No. 14387. URL: [https://elaw.klri.re.kr/eng\\_service/lawView.do?hseq=40928&lang=ENG](https://elaw.klri.re.kr/eng_service/lawView.do?hseq=40928&lang=ENG).
8. The rise of e-invoicing CTC models across the world. *Thomson Reuters*. 2025, April 30. URL: <https://www.pagero.com/blog/e-invoicing-ctc-models>.

9. Romania E-invoicing Guide. Country tax guide. *fonoa.com*. 2024, August 26. URL: <https://www.fonoa.com/resources/country-tax-guides/romania/e-invoicing-and-digital-reporting>.
10. Tax Code of the Republic of Kazakhstan of 18 July 2025 No. 214-VIII ZRK. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K2500000214#z8406>.

Дата першого надходження рукопису до видання: 20.02.2026  
Дата прийняття до друку рукопису після рецензування: 20.03.2026  
Дата публікації: 5.03.2026

© Фудашкін Д.О., Черненко О.М., 2026  
Стаття поширюється на умовах ліцензії CC BY 4.0