

**ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА**

*Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису*

ЧУДАК ОЛЕСЯ МИКОЛАЇВНА

УДК 347.73:351.713:004

**ДИСЕРТАЦІЯ
ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ
ТА ЗБОРІВ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ**

Спеціальність – 081 «Право»

Галузь знань – 08 «Право»

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ О.М. Чудак

Науковий керівник – Самсін І.Л., доктор юридичних наук, професор

Хмельницький – 2025

АНОТАЦІЯ

Чудак О. М. Правове регулювання адміністрування податків та зборів в умовах цифровізації. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». – Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, Хмельницький, 2025.

Дисертація є комплексним науковим дослідженням, присвяченим комплексному аналізу стану правового регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації в Україні, виявленні існуючих правових проблем в цій сфері та розробленні шляхів їх вирішення. За допомогою використання сучасних методів наукового пізнання, на підставі аналізу наукових праць вітчизняних та зарубіжних дослідників, чинного законодавства України та джерел міжнародного права, судової практики, в роботі розкрито сутність та особливості правового регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації, виявлено недоліки та опрацьовано шляхи їх вирішення. У результаті проведеного дослідження у роботі сформульовано низку нових наукових положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем, а також пропозицій щодо вдосконалення правового регулювання в зазначеній сфері, які характеризуються новизною.

Досліджуючи теоретико-методологічні підходи до визначення поняття «адміністрування податків та зборів» з урахуванням двох етапів їх формування (з початку 2000-х до 2013 року, коли сформувалися правовий, управлінський та системно-організаційний підходи, та з 2013 і до сьогодні, коли наукові погляди щодо визначення сутності адміністрування податків та зборів змістилися у бік комплексного підходу, який інтегрував раніше окремо виділені аспекти в єдине системне розуміння), вказано, що

трансформація таких визначення цього поняття пов'язана з розвитком ринкових відносин, зміною принципів та структури економіки і переосмисленням функцій податкових органів (визнанням їх сервісної функції). Констатовано, що відбувся перехід до цифрового податкового адміністрування – організаційно-управлінської діяльності спеціально уповноважених на реалізацію податкової політики органів державної влади з використанням інформаційних і цифрових технологій та інструментів, яка забезпечена нормативно-правовим регулюванням, що формується на принципах податкового планування, податкового регулювання та податкового контролю та спрямована на реалізацію функцій зазначених органів, дотримання інтересів платників податків, міжвідомчу і міжнародну співпрацю у сфері оподаткування тощо.

Виокремлено етапи процесу цифровізації адміністрування податків і зборів (етап впровадження інформаційно-комунікативних технологій в управління в податковій системі (як елементу управління державними фінансами) (1991–2010 роки), етап впровадження ІКТ в адміністрування податків та зборів (2010 – 2020 роки) та етап впровадження інструментів цифровізації в адміністрування податків та зборів (2021 рік – теперішній час)) та досліджено генезис правового регулювання впровадження інформаційних та цифрових технологій в адміністрування податків і зборів на кожному з етапів. Визначено особливості процесу цифровізації адміністрування податків і зборів: 1) послідовне (хоч і нерівномірне) впровадження інформаційних і цифрових технологій та інструментів в податкове адміністрування; 2) еволюція правового регулювання такого впровадження (від хаотичного, фрагментарного і несистемного до стратегічно розробленого з законодавчою деталізацією механізмів впровадження); 3) безпосередній вплив на переорієнтацію функцій податкових органів (від податкового контролю до сервісних); 4) поетапне удосконалення механізмів взаємодії податкових органів і платників податків

(від автоматизації збору та обробки даних до електронних сервісів, систем); 5) на правове регулювання цифровізації податкового адміністрування впливають недоліки, притаманні правовому регулюванню цифровізації публічного управління і вони зберігаються на всіх етапах (безсистемність, неузгодженість, конкуренція, колізійність правових норм, відставання від технологічного розвитку, недостатнє врегулювання питань інформаційної безпеки та захисту даних, інтеперабельності та стандартизації для взаємодії різних інформаційних систем, підготовки кадрів для роботи в умовах цифрового податкового адміністрування, створення умов для цифрової нерівності); 6) на останньому етапі цифровізація податкового адміністрування тісно пов'язана з впровадженням міжнародних стандартів у сфері оподаткування; 7) трансформація Державної податкової служби України від органу контролю до цифрової сервісної служби.

Охарактеризовано вплив цифровізації адміністрування податків і зборів на податкові правовідносини (сприяння балансу приватних та публічних інтересів у податкових правовідносинах, спрощення реалізації прав та виконання обов'язків учасників податкових правовідносин, створення нових прав та обов'язків суб'єктів, формування підстав переходу від податкового контролю до податкового моніторингу; забезпечення переходу від парадигми адміністративно-командного управління в податковій сфері до партнерсько-сервісного співробітництва податкових органів і платників податків, сприяння дотриманню податкової дисципліни, формуванню податкової культури тощо). На підставі аналізу впроваджених та запланованих до впровадження Державною податковою службою України інформаційних і цифрових технологій та інструментів в управлінську діяльність зі справляння податків і зборів, констатовано її трансформацію в цифрову сервісну службу, що дозволяє їй конкурувати з іншими органами публічного управління, контролювати більший обсяг фіскальних функцій і забезпечувати

гарантовану державою можливість платникам податків здійснювати їх конституційні права та виконувати обов'язки у сфері оподаткування.

Визначено, що до основних сервісних інформаційних і цифрових технологій та інструментів, впроваджених в адміністрування податків і зборів в Україні на сучасному етапі, держателями яких є податкові органи, відносяться електронні реєстри та електронний кабінет. При дослідженні національного законодавства з питань функціонування електронного кабінету платника податків, Реєстру форм електронних документів (перелік сервісних запитів) для фізичних осіб, Реєстру форм електронних документів та судової практики надання відповідними контролюючими органами індивідуальних податкових консультацій через Єдиний реєстр індивідуальних податкових консультацій виокремлено недоліки у правовому регулюванні їх функціонування та запропоновано шляхи їх усунення.

Виокремлено особливості здійснення податкового контролю в умовах цифровізації в таких сферах:

1) при обліку платників податків (автоматично на підставі відомостей з ЄДР для юридичних осіб, за заявою для окремих категорій платників податків, через внесення до Державного реєстру фізичних осіб-платників податків шляхом присвоєння реєстраційних номерів, внесення інформації до облікових даних, видачі довідок про взяття на облік, внесення змін до облікових даних, зняття з обліку; шляхом обліку е-резидентів в рамках інформаційної системи «Е-резидент»; шляхом обліку резидентів Дія Сіті в реєстрі Дія Сіті тощо; шляхом обліку фізичних осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність;

2) в інформаційно-аналітичному забезпеченні контролюючих органів у податковій сфері (автоматизація збору даних, що охоплює: а) автоматичне отримання інформації від платників податків через електронну звітність; інтеграцію, держателями яких є податкові органи, з реєстрами інших державних органів; автоматичний обмін податковою інформацією з

іноземними юрисдикціями; отримання відповідних даних від фінансових установ та інших суб'єктів господарювання; б) обробку та аналіз даних, які включають: використання технологій великих даних (Big Data), застосування систем бізнес-аналітики, впровадження систем штучного інтелекту для виявлення ризиків; автоматизація процесів верифікації даних; в) ризик-орієнтований напрямок застосування цифровізації, який передбачає: автоматичне визначення ризикових операцій; використання системи автоматизованого моніторингу податкових накладних; формування ризик-профілів платників податків; автоматичний відбір платників для перевірок; г) розробка та запровадженням різного роду комплексних засобів щодо захисту інформації, зокрема систем кібербезпеки, захисту персональних даних, забезпечення цілісності даних, системи управління доступом до інформації;

3) при перевірках та звірках контролюючими органами, що включає: а) електронне планування перевірок шляхом автоматизованого відбору платників податків для перевірок на основі ризикорієнтованого підходу, формування електронного плану-графіка перевірок, автоматичного визначення періодичності перевірок, системи оцінок податкових ризиків; б) е-аудит за допомогою автоматизованого аналізу первинних документів, перевірки податкової звітності в електронному форматі, автоматичної звірки даних з різних джерел, використання спеціалізованого програмного забезпечення для аналізу даних; в) дистанційні перевірки (без виїзду до платника податків), електронний обмін документами, формування електронних протоколів перевірок; г) електронна система оскарження включає (подання заперечень в електронній формі, електронний розгляд скарг, автоматизована система відстеження статусу розгляду скарг, електронне повідомлення про результати розгляду) тощо;

4) у переході до моніторингу контрольованих операцій, опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків, що

проявляється у: а) можливості електронного моніторингу контрольованих операцій шляхом автоматизованої системи збору та аналізу інформації про трансфертне ціноутворення, автоматичного зіставлення даних з різних джерел, використання алгоритмів штучного інтелекту для виявлення ризикових операцій; б) застосуванні таких цифрових інструментів опитування як електронних анкет та опитувальників, інтерв'ю у форматі відео конференції, автоматизованої системи фіксації та аналізу відповідей; в) захисті персональних даних шляхом багаторівневої авторизації, шифрування даних, контролю за доступом до інформації тощо;

5) цифровізації обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів в Україні, що включає: а) ведення електронного реєстру фінансових агентів (єдина державна база даних про фінансових агентів, можливість онлайн-перевірки достовірності даних, автоматизований облік ліцензій та дозволів, прозорість інформації про агентів); б) впровадження автоматизованої системи звітності (централізована платформа подання звітності, автоматична перевірка коректності даних, можливість інтеграції з бухгалтерськими системами, автоматичне формування зведених звітів); в) створення цифрових особистих кабінетів для фінансових агентів для ідентифікації, подання звітності в електронному форматі, отримання офіційних повідомлень від регуляторів, моніторингу статусу поданих документів, архівації документів, комунікації з контролюючими органами.

З'ясовано особливості податкового контролю в умовах цифровізації за такими аспектами (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення контролюючих органів, перевірки та звірки контролюючих органів, моніторинг контрольованих операцій, опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків, облік та моніторинг діяльності фінансових агентів).

Сформульовано основні принципи у сфері інформаційного обміну в системі податкового адміністрування належать (законність, цільове використання, захищеність, повнота, оперативність, достовірність).

Охарактеризовано систему нормативно-правового регулювання інформаційного обміну між податковими органами та органами державної влади – держателями державних реєстрів як ієрархічну структуру, що включає акти різної юридичної сили (на конституційному рівні, на рівні законів, що визначають правові основи інформаційної взаємодії між органами державної влади, на рівні спеціального законодавства щодо інформаційної взаємодії податкових органів з іншими державними органами).

Надано визначення інформаційного обміну у контексті виконання бюджетів за доходами як врегульованого нормами права процесу передачі, отримання та використання інформації між уповноваженими суб'єктами з метою забезпечення повноти та своєчасності надходження коштів до бюджетів різних рівнів та вказано на його особливості (множинність суб'єктів обміну інформацією; різноманітність правових режимів інформації; необхідність дотримання бюджетних термінів; підвищені вимоги до достовірності інформації; специфічні формати даних).

Вказано, що взаємообмін інформацією між податковими органами та іншими державними установами здійснюється через спеціалізовані електронні платформи (електронний кабінет платника податків, Єдиний реєстр податкових накладних, інтегровані автоматизовані системи, Єдину автоматизовану систему обробки податкової інформації, Систему електронного адміністрування ПДВ, Систему електронного документообігу, Митну електронну систему).

Узагальнено аспекти інформаційного обміну між Державною казначейською службою України та місцевими бюджетами (щоденний обмін інформацією, щомісячне звітування, обмін інформацією щодо розпису

бюджету; інформування про взяті бюджетні зобов'язання; обмін даними щодо платіжних доручень; інформаційний обмін щодо залишків коштів).

Виокремлено форми міжнародної взаємодії податкових органів у сфері адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації в Європейському Союзі (інформаційний обмін; процедура узгодження сум податкових зобов'язань; взаємна допомога у стягненні податкової заборгованості; подання повідомлень про невідповідності до Європейського офісу по боротьбі з шахрайством (OLAF) та річної звітності до Єврокомісії про випадки виявленого податкового шахрайства та інших порушень, пов'язаних із доходами ЄС, що впливають на фінансові інтереси ЄС тощо. Систематизовано органи міжнародної взаємодії між податковими органами різних країн (Організація економічного співробітництва та розвитку, Група Світового банку, Міжнародний валютний фонд, Всесвітня митна організація) та охарактеризовано їх функції у сфері оподаткування.

Досліджено систему нормативно-правових актів, документів та програм, що забезпечують взаємодію податкових органів в Європейському Союзі в умовах цифровізації з метою боротьби з шахрайством у сфері оподаткування, обміну інформацією (в тому числі, електронного документообігу між податковими органами держав). Згруповано принципи, на яких ґрунтується міжнародне співробітництво податкових органів різних країн (принцип суверенної рівності держав, принцип добросовісного виконання договірних зобов'язань, взаємності, принцип дотримання національних інтересів, оперативності обміну даними, принцип уніфікації процедур співпраці, взаємоузгодження). На підставі аналізу правового регулювання міжнародної взаємодії податкових органів в умовах цифровізації виокремлено виклики, що з'явилися у цій сфері (ускладнення боротьби з правопорушеннями у податковій сфері, особливо транскордонними, забезпечення балансу між податковою прозорістю та

захистом персональних даних; технічних процесів співробітництва між податковими органами різних країн тощо).

Визначено напрями удосконалення правового регулювання цифровізації адміністрування податків і зборів в Україні.

Ключові слова: цифровізація, правове регулювання, адміністрування, податки, збори, платники податків, податкові органи, інформаційне суспільство, електронне урядування, публічне управління, податковий контроль, інформаційно-комунікативні технології, взаємодія.

ANNOTATION

Chudak O. M. Legal Regulation of Tax and Levy Administration in the Context of Digitalization. – *Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.*

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 081 "Law". – Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law, Khmelnytskyi, 2025.

The dissertation constitutes a comprehensive scientific study, offering a thorough examination of the prevailing state of legal regulation concerning tax and levy administration in the context of Ukrainian digitalization. It identifies existing legal problems in this area and develops solutions for these issues. Utilizing modern scientific research methods and conducting a comprehensive analysis of scientific works by both domestic and foreign researchers, the current legislation of Ukraine, sources of international law, and judicial practice, the study reveals the essence and peculiarities of legal regulation in tax and levy administration under digitalization, identifies shortcomings, and proposes solutions to address them. In light of the research, the author has formulated several novel scientific statements and conclusions based on the research conducted, which have been presented along with proposals for improving the legal regulation in this area.

The author conducts a theoretical and methodological study of the concept of “administration of taxes and fees”, with special attention paid to the stages of its development. The analysis encompassed the period from the early 2000s to 2013, a timeframe during which legal, managerial, and systemic-organizational approaches were firmly established. The subsequent phase, extending from 2013 to the present, witnessed a significant shift in scientific perspectives. This shift can be characterized by a transition toward a comprehensive approach that integrates previously distinct aspects into a unified systemic understanding. It is noted that this transformation is linked to the development of market relations, changes in economic principles and structures, and the rethinking of the functions of tax

authorities, including the recognition of their service function. The research indicates a transition to digital tax administration, defined as an organizational and managerial activity of state authorities responsible for implementing tax policy using information and digital technologies and tools. This activity is governed by legal regulations based on principles of tax planning, regulation, and control, aimed at fulfilling the functions of tax authorities, protecting taxpayer interests, and fostering interdepartmental and international cooperation in taxation.

This study identifies the stages of the digitalization process in tax and levy administration. Firstly, the period from 1991 to 2010 is characterized by the introduction of Information and Communication Technologies (ICT) in Tax System Management, which is regarded as an integral component of state financial management. Secondly, the implementation of ICT in tax and levy administration was observed from 2010 to 2020. The third stage, which is ongoing, is marked by the integration of digitalization tools in tax and levy administration.

The author identifies the characteristics of the process of digitalisation of tax and fee administration: 1) the consistent (albeit uneven) introduction of information and digital technologies and tools into tax administration; 2) the evolution of the legal regulation of such introduction (from chaotic, fragmentary and unsystematic to strategically developed with legislative detailing of implementation mechanisms); 3) the direct impact on the reorientation of the functions of tax authorities (from tax control to service); 4) gradual improvement of interaction mechanisms between tax authorities and taxpayers (from automation of data collection and processing to electronic services and systems); 5) the legal regulation of the digitalisation of tax administration is affected by the shortcomings inherent in the legal regulation of the digitalisation of public administration, which persist at all stages (unsystematic, inconsistent, competitive, conflicting legal norms, lagging technological development, insufficient regulation of information security and data protection, interoperability and standardisation for the interaction of different information systems, training of personnel to work in the conditions of

digital tax administration, creation of conditions for digital inequality); 6) at the final stage, the digitalisation of the tax administration is closely linked to the implementation of international standards in the field of taxation; 7) the transformation of the State Tax Service of Ukraine from a control body into a digital service.

The study's findings indicate that the digitalisation of tax and levy administration exerts a significant influence on tax relations. The key implications of this digital transformation include the facilitation of a balanced alignment between private and public interests in tax relations, the streamlining of the exercise of rights and obligations by participants in tax relations, the emergence of new rights and obligations for subjects, and the establishment of a foundation for transitioning from tax control to tax monitoring. Additionally, it ensures a shift from the traditional administrative command and control paradigm in the tax sphere to a more collaborative and service-oriented approach between tax authorities.

Based on the analysis of the implementation and planned implementation in the State Tax Service of Ukraine and its management of information and digital technologies, it is proposed to transform the tax system into a digital service, which will allow it to compete with other public administration bodies, control the widest range of tax functions and provide the state with the opportunity to improve the rights of taxpayers to meet their obligations in the field of taxation.

The primary service information and digital technologies and tools currently implemented in the administration of taxes and fees in Ukraine by the tax authorities include electronic registers and an electronic cabinet. In the course of studying the national legislation on the functioning of the electronic taxpayer's cabinet, the Register of electronic document forms (list of service requests) for individuals, the Register of electronic document forms and the court practice of providing individual tax consultations by the relevant controlling authorities through the Unified Register of Individual Tax Consultations, the author identifies

shortcomings in the legal regulation of their functioning and suggests ways of eliminating them.

The dissertation highlights the specificities of tax control in the context of digitalisation in the following areas: 1) taxpayer accounting (automatically on the basis of information from the Unified State Registrar for legal entities, upon application for certain categories of taxpayers, by entering individual taxpayers in the State Register by assigning registration numbers, entering information in the records, issuing certificates of data registration, making changes in the records; the "e-Resident" system; by recording residents of Action City in the Action City register, etc.; by recording individuals carrying out independent professional activities); 2) information-analytical support for tax authorities (automated data collection includes the following: a) automatic receipt of information from taxpayers through electronic reporting; integration of data held by tax authorities with registers of other government bodies; automatic exchange of tax information with foreign jurisdictions; receipt of relevant data from financial institutions and other business entities; b) data processing and analysis, which includes: the use of big data technologies, business intelligence systems, the introduction of artificial intelligence systems for risk identification; automation of data verification processes; c) risk-oriented application of digitalisation, which includes: automatic identification of risky transactions; use of an automated tax invoice monitoring system; formation of risk profiles of taxpayers; automatic selection of taxpayers for audits; d) development and implementation of various comprehensive information security measures, including cybersecurity systems, personal data protection, data integrity, and information access control systems); 3) tax audits and verifications, such as: a) electronic audit planning through automated selection of taxpayers for audit based on a risk-based approach, creation of an electronic audit schedule, automated determination of audit frequency and a tax risk assessment system; b) e-audit through automated analysis of primary documents, verification of tax returns in electronic format, automatic reconciliation of data from different sources and

use of specialised software for data analysis; c) remote audits (without visiting the taxpayer), electronic exchange of documents, preparation of electronic audit reports; d) electronic appeal system includes (filing of objections in electronic form, electronic consideration of complaints, automated system for tracking the status of complaints, electronic notification of the results of consideration), etc;

4) monitoring of controlled transactions, interviewing officials, authorised persons and/or employees of the taxpayer, which is manifested in the following ways:

a) the possibility of electronic monitoring of controlled transactions through an automated system for collecting and analysing transfer pricing information, automatic comparison of data from various sources, and the use of artificial intelligence algorithms to identify risky transactions; b) utilisation of digital survey tools, such as electronic questionnaires and video conference interviews, as well as automated systems for the recording and analysis of responses; c) protection of personal data through multi-level authorisation, data encryption, control over access to information, etc;

5) digitalization of financial agent monitoring, covering:

a) maintenance of an electronic register of financial agents (unified state database of financial agents, online data verification, automated accounting of licences and permits, transparency of information on agents); b) implementation of an automated reporting system (centralised reporting platform, automatic data accuracy check, integration with accounting systems, automatic generation of consolidated reports); c) creation of digital personal accounts for financial agents to identify themselves, submit reports in electronic format, receive official notifications from regulators, monitor the status of submitted documents, archive documents, and communicate with regulatory authorities.

The paper clarifies the peculiarities of tax control in the context of digitalisation in the following aspects (taxpayer accounting, information and analytical support of controlling authorities, inspections and reconciliations of controlling authorities, monitoring of controlled transactions, interviewing

officials, authorised persons and/or employees of the taxpayer, accounting and monitoring of financial agents).

In the domain of information exchange within the tax administration system, a number of fundamental principles underpin the process, including legality, intended use, security, completeness, efficiency, and reliability.

The author delineates the system of regulatory and legal regulation of information exchange between tax authorities and public authorities – holders of state registers – establishing said exchange as a hierarchical structure. This includes acts of varying legal force, categorised into three distinct groups. At the constitutional level, acts delineate the legal basis for information interaction between public authorities. At the level of laws, acts define the legal basis for information interaction between tax authorities and other public authorities. Finally, at the level of special legislation, acts stipulate the legal basis for information interaction between tax authorities and public authorities.

In the context of revenue budget execution, information exchange is defined as the process of transferring, receiving and using information between authorised entities regulated by law. The purpose of this exchange is to ensure the completeness and timeliness of funds flow to budgets of different levels. The specific features of information exchange are indicated, including the multiple subjects of exchange, the variety of legal regimes of information, the need to comply with budget deadlines, the increased requirements for information reliability and specific data formats.

Information exchange between tax authorities and other government agencies occurs via specialised electronic platforms, including the e-cabinet of the taxpayer, the Unified Register of Tax Invoices, integrated automated systems, the Unified Automated System for Processing Tax Information, the Electronic Value Added Tax (VAT) Administration System, the Electronic Document Management System, and the Customs Electronic System.

The author provides a concise overview of the key aspects of information exchange between the State Treasury Service of Ukraine and local budgets. These aspects encompass the daily exchange of information, monthly reporting, the exchange of information on budget schedules, the dissemination of information regarding budget commitments, the exchange of data on payment orders, and the exchange of information on fund balances.

In the context of digitalization in the European Union, the author identifies the forms of international cooperation between tax authorities in the field of tax and fee administration (exchange of information; procedures for reconciliation of tax liabilities; mutual assistance in the recovery of tax debts; submission of notifications of noncompliance to the European Anti-Fraud Office (OLAF) and annual reports to the European Commission on cases of detected tax fraud and other offenses against EU revenues affecting the financial interests of the EU, etc.). International cooperation bodies between tax authorities of different countries (Organization for Economic Cooperation and Development, World Bank Group, International Monetary Fund, World Customs Organization) are systematized and their functions in the field of taxation are typified.

This study examines the system of regulations, documents and programs that ensure the interaction of tax authorities in the European Union in the context of digitalization in order to combat tax fraud, exchange of information (including electronic document flow between tax authorities of the states). The principles underlying international cooperation between tax authorities of different countries are grouped (the principle of sovereign equality of states, the principle of good faith fulfillment of contractual obligations, reciprocity, the principle of national interests, promptness of data exchange, the principle of unification of cooperation procedures, and mutual coordination). Based on the analysis of the legal regulation of international cooperation of tax authorities within the digitalization process, the author highlights the challenges arising in this area (complications in combating tax offences, especially cross-border ones, ensuring a balance between tax

transparency and personal data protection, technical processes of cooperation between tax authorities of different countries, etc.).

Finally, the dissertation proposes directions for improving the legal framework governing the digitalization of tax and levy administration in Ukraine.

Keywords: digitalization, legal regulation, administration, taxes, levies, taxpayers, tax authorities, information society, e-government, public administration, tax control, information and communication technologies, interaction.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Чудак О. М. Вплив цифровізації на адміністрування податків і зборів в Україні. *Право та інновації*. 2022. № 2. С. 71–77. URL : <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/article/view/843/653>
DOI : [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2022-2\(38\)-9](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2022-2(38)-9)
2. Чудак О. М. Трансформація правового регулювання адміністрування податків і зборів в контексті цифровізації. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*. Серія: «Юридичні науки». 2023. Т. 34 (73). № 1. С. 106–113. URL : https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2023/1_2023/1_2023.pdf DOI : <https://doi.org/10.32782/TNU-2707-0581/2023.1/17>
3. Чудак О. М. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів та його цифрова трансформація. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 11. С. 757–761. URL : http://www.lsej.org.ua/11_2023/184.pdf DOI : <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-11/184>
4. Чудак О. М. Адміністрування податків і зборів: визначення поняття й співвідношення із сумісними категоріями. *Juris Europensis Scientia*. 2023. № 6. С. 126–130. URL : http://jes.nuoua.od.ua/archive/6_2023/6_2023.pdf DOI : <https://doi.org/10.32782/chern.v6.2023.23>
5. Чудак О. М. Напрями розвитку правового регулювання цифровізації адміністрування податків і зборів з огляду на стратегічні цілі реформування податкової системи. *Академічні візії*. 2024. № 38. URL : <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/1698/1576> DOI : <https://doi.org/10.5281/zenodo.14637853>

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Чудак О. М. Застосування цифрових сервісів при адмініструванні податків і зборів. *Актуальні проблеми господарської діяльності в умовах розбудови економіки Індустрії 4.0* : матеріали II круглого столу (м. Харків, 29 квітня 2022 року). Харків, 2022. URL : <https://ndipzir.org.ua/aktualni-problemi-gospodarskoi-diyalnosti-v-umovah-rozbudovi-ekonomiki-industrii-4-0>

7. Чудак О. М. Податкова інформація та її правова природа в умовах цифрової трансформації. *Інформаційне право: сучасні виклики і напрями розвитку* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 25 листопада 2022 року). Львів, 22. С. 112–114.

8. Чудак О. М. Електронний кабінет платника податків та деякі проблеми його функціонування. *Юридична осінь 2022 року* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 17 листопада 2022 р.). Харків, 2022. С. 49–51. URL : https://nauka.nlu.edu.ua/nauka/download/zbirniki_konf/yr_osin_2022.pdf

9. Чудак О. М. Цифровізація та адміністрування податків і зборів: сучасні надбання в Україні. *Цифрові трансформації України 2023: виклики та реалії* : матеріали IV Круглого столу (м. Харків, 29 вересня 2023 р.). Харків, 2023. С. 415–420. URL : <https://ndipzir.org.ua/conf29-09-2023-proceedings>

10. Чудак О. М. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів в умовах воєнного стану. *Вища освіта – студентська наука – сучасне суспільство: напрями розвитку* : VII Всеукраїнська студентська науково-практична конференція (м. Київ, 12 грудня 2023 року). Київ, 2023. С. 539–542. URL : https://istu.edu.ua/wp-content/uploads/2024/01/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA_%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%B2_VII_%D0%92%D1%81%D0%B5%D1%83%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0

%BE%D1%97_%D1%81%D1%82%D1%83%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D1
 %82%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D1%97_%D0%BD%D0%B0%D1
 %83%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0
 %BA%D1%82%D0%B8%D1%87%D0%BD%D0%BE%D1%97_compressed.pdf

11. Чудак О. М. Цифровізація адміністрування податків та зборів: стратегічні напрями правового регулювання для України. *Advances in law: the view of domestic and foreign scholars* (Рига, Латвія, 3–4 жовтня 2024 року). Рига, 2024. Р. 298–302.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	23
Розділ І. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВИЙ ПІДХІД ДО АНАЛІЗУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ.....	36
1.1. Теоретико-методологічні підходи до поняття адміністрування податків та зборів.....	36
1.2. Правові основи цифровізації публічного управління в Україні.....	54
1.3. Генезис правового регулювання адміністрування податків та зборів в контексті цифровізації в Україні.....	71
Висновки до розділу І.....	110
Розділ ІІ. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ФУНКЦІЙ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ.....	121
2.1. Правові засади функціонування сервісних інформаційних і цифрових технологій та інструментів, впроваджених в податкове адміністрування	121
2.2. Правові засади здійснення податкового контролю в умовах цифровізації.....	132
2.3. Особливості правового регулювання адміністрування окремих податків та зборів в умовах цифровізації.....	145
Висновки до розділу ІІ.....	154
Розділ ІІІ. ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВЗАЄМОДІЇ В СФЕРІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ.....	162
3.1. Правові засади обміну інформацією між податковими органами та органами державної влади – держателями державних реєстрів та інших інформаційних платформ.....	162
3.2. Обмін інформацією між податковими органами та іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та фінансовими установами в сфері виконання бюджетів за доходами в процесі реалізації діяльності з адміністрування податків і зборів.....	171
3.3. Правове регулювання міжнародної взаємодії суб'єктів адміністрування податків і зборів в сфері протидії порушенням законодавства України, шахрайству та іншим порушенням, які впливають на фінансові інтереси ЄС в умовах цифровізації.....	181
Висновки до розділу ІІІ.....	196
ВИСНОВКИ.....	203
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	223
ДОДАТКИ.....	264

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Сучасний світ переживає стрімку цифрову трансформацію, що охоплює всі сфери суспільного життя. Активне впровадження інформаційних та цифрових технологій і інструментів в публічне управління охоплює адміністрування податків і зборів, яке є важливою складовою системи управління публічними фінансами.

Цифровізація податкового адміністрування створює, з одного боку, ряд переваг для платників податків, податкових органів та держави (доступність, зручність та швидкість надання послуг, підвищення ефективності управлінської діяльності, оптимізація державних витрат), проте з іншого загострюються ризики, обумовлені впровадженням інформаційних і цифрових технологій в адміністрування податків та зборів (підвищення рівня кіберзагроз та витоку даних, цифрова нерівність населення, залежність від технологій тощо), зменшення впливу яких можливо шляхом належного правового регулювання.

Впровадження інформаційних та цифрових технологій і інструментів в податкове адміністрування в Україні було послідовним, систематичним та активним, хоч і відставало від технічного розвитку. Правове регулювання процесу такого впровадження еволюціонувало від хаотичного, фрагментарного і несистемного до стратегічно розробленого, з нормативною деталізацією заходів впровадження, яке здійснює системний і вагомий вплив на податкові правовідносини, переорієнтацію функцій податкових органів, механізми податкового планування та податкового контролю, міжвідомчу та міжнародну співпрацю у сфері оподаткування.

Водночас, правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні на сучасному етапі має ряд недоліків, притаманних як правовому

регулюванню цифровізації публічного управління взагалі, так і обумовлених врегулюванням впровадження інформаційних і цифрових технологій та інструментів в податкове адміністрування, які негативно впливають на подальше впровадження інформаційних і цифрових технологій в податкове адміністрування та потребують усунення.

Питання адміністрування податків і зборів були предметом дослідження ряду представників фінансово-правової науки, передусім Н. Блащук, О. Бандурки, Л. Воронової, С. Греца, Т. Калінеску, О. Коваль, І. Криницького, М. Кучерявенка, Т. Кушнарської, А. Ластовецького, В. Мельника, Т. Проценка, Р. Рачинського, В. Рядінської, А. Селіванова, О. Солдатенко, А. Стаценко, М. Чинчин, А. Христофорова, І. Ясько, Н. Якимчук та інших.

Правові основи цифровізації публічного управління розглядали в своїх роботах як українські науковці І. Арістова, Е. Аблякимов, М. Бабики, О. Беяков, Н. Бондарчук, О. Вітюк, Р. Гаврік, О. Галус, С. Гнатюк, О. Гриценко, Д. Дубов, А. Івановська, А. Краковська, Ю. Карпі, В. Куйбіда, О. Карпенко, Т. Кужда, І. Луциків, С. Лукін, В. Наместнік А. Науменко, О. Лялюк, М. Ожеван, В. Ромащенко, О. Романчук, В. Рядінська, О. Савченко, А. Серенко, А. Семенченко, Д. Спасібов, В. Політанський тощо, так і зарубіжні Р. Сафіна (R. Safeena), А. Каммані (A. Kammani), Д. Гарсон (D. Garson), Дж. Фонтейн, Г. Маргеттс (H. Margetts), П. Данліві (P. Dunleavy), Ш. Лефебр (Ch. Lefebvre), Л. Лаудона (L. Laudon) та інші.

Окремі проблеми цифровізації адміністрування податків і зборів підіймали у своїх публікаціях О. Бригінець, О. Бурашнікова, Р. Гаврік, Е. Дмитренко, О. Дмитрик, А. Івановська, О. Костенко, А. Колісник, А. Краковська, С. Криниця, Л. Марченко, В. Рядінська, О. Семчик, І. Сторожук, А. Подольська, Б. Харковський та інші.

Однак залишається актуальним проведення системного дослідження правового регулювання адміністрування податків і зборів в умовах

цифровізації як важливої складової цифровізації управління у податковій системі, яка є елементом управління державними фінансами, визначення проблем такого та розроблення шляхів їх усунення, аналіз реалізації окремих функцій адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації та шляхів їх розв’язання, правових засад міжвідомчої та міжнародної взаємодії суб’єктів адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації, що і обумовлює актуальність нашого дослідження.

Зв’язок роботи з науковими програмами, темами планами. Тема дисертаційного дослідження виконана на виконання наукової теми Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова «Управлінські та правові засади забезпечення сталого розвитку України як європейської держави» (номер державної реєстрації 0108U008927), наукової теми кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова «Правові засади організації та здійснення публічної влади» (номер державної реєстрації 0123U102955). Крім цього, проблематика наукового дослідження безпосередньо пов’язана із підготовкою змін до законодавства та стосується Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року, схваленої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2021 року № 1467-р, Національної стратегії доходів до 2030 року, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р.

Мета і завдання дослідження. Мета роботи полягає у комплексному дослідженні стану правового регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації в Україні, виявленні існуючих правових проблем в цій сфері та розробленні шляхів їх вирішення.

Для реалізації мети дослідження ставляться такі основні задачі:

- ґрунтуючись на методології системного підходу, охарактеризувати трансформацію теоретико-методологічних підходів до визначення поняття адміністрування податків і зборів;
- розкрити правові основи цифровізації публічного управління в Україні;
- дослідити генезис правового регулювання адміністрування податків і зборів;
- охарактеризувати правові засади функціонування окремих сервісних інформаційних і цифрових технологій та інструментів, впроваджених в податкове адміністрування;
- розкрити правові засади здійснення податкового контролю в умовах цифровізації;
- висвітлити особливості правового регулювання адміністрування окремих податків і зборів в умовах цифровізації;
- дослідити правові засади обміну інформацією між податковими органами та органами державної влади – держателями реєстрів та інших інформаційних платформ;
- визначити порядок обміну інформацією між податковими органами та іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та фінансовими установами в сфері виконання бюджетів за доходами в процесі реалізації діяльності з адміністрування податків і зборів;
- з'ясувати стан правового регулювання міжнародної взаємодії суб'єктів адміністрування податків і зборів в сфері протидії порушенням законодавства України, шахрайству та іншим порушенням, які впливають на фінансові інтереси ЄС в умовах цифровізації;
- на основі проведених досліджень запропонувати напрями удосконалення правового регулювання цифровізації адміністрування податків і зборів.

Об'єкт дослідження становлять суспільні відносини, що виникають в сфері справляння податків і зборів.

Предметом дослідження є правове регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації.

Методи дослідження. При написанні дисертаційного дослідження комплексно застосовувалися як загальнонаукові, так і спеціальні правові методи дослідження, використання яких у взаємозв'язку дало змогу досягти поставленої мети, забезпечити повноту та всебічність осмислення предмета дослідження, а також наукову достовірність та переконливість отриманих результатів.

Діалектичний метод був основним методологічним засобом пізнання сутності та змісту адміністрування податків та зборів в умовах цифровізації, вивчення динаміки розвитку законодавства, що регулює цифровізацію публічного управління та податкове адміністрування як важливу складову системи управління публічними фінансами, реалізації функцій адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації, правові взаємодії у сфері адміністрування податків та зборів (підрозділ 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 3.1). Аналітичний метод використано під час з'ясування сучасного стану дослідження правового регулювання адміністрування податків і зборів в Україні (підрозділи 1.2, 1.3, 2.1., 2.2, 2.3, 3.1, 3.2), під час аналізу міжнародної взаємодії суб'єктів адміністрування податків і зборів в сфері протидії порушенням законодавства України та іншим порушенням, які впливають на фінансові інтереси ЄС в умовах цифровізації (підрозділ 3.3). Історичний метод сприяв виявленню закономірностей та динаміки розвитку правового регулювання цифровізації публічного управління, адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації, функціонування електронних реєстрів, електронного кабінету та інших інформаційних та цифрових технологій і інструментів, держателями яких є податкові органи (підрозділи 1.2, 1.3, 2.1). За допомогою методів логіко-семантичного аналізу, абстрагування та

узагальнення визначено дефініції таких правових понять і категорій як «адміністрування податків та зборів», «цифровізація», «цифрове податкове адміністрування», «цифрова сервісна служба», «інформаційний обмін» (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 3.1). Порівняльно правовий метод використано для визначення проблем правового регулювання цифровізації публічного управління, які впливають на правове регулювання цифровізації податкового адміністрування, функціонування електронних реєстрів, електронного кабінету та інших інформаційних і цифрових технологій та інструментів, держателями яких є податкові органи, міжнародної взаємодії адміністрування податків і зборів у сфері протидії порушенням законодавства України та іншим порушенням, які впливають на фінансові інтереси ЄС в умовах цифровізації (розділ 1.2, 1.3, 2.1, 3.3). Використання статистичного методів дозволило узагальнити юридичну практику, проаналізувати емпіричну інформацію, що стосується теми дисертаційного дослідження (підрозділ 2.2).

Науково-теоретичне підґрунтя дисертаційного дослідження становлять праці вчених різних наукових сфер, галузей правової науки, фінансового права, податкового права, адміністративного права, інформаційного права, інших правових наук.

Нормативною основою дисертаційної роботи є Конституція України, Податковий кодекс України, акти Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, центральних органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, міжнародні нормативно-правові акти, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України.

Емпіричну базу дослідження становлять узагальнені дані практики діяльності суб'єктів адміністрування податків, судової практики, статистичні та інші матеріали, політико-правова публіцистика, словниково-довідкові видання тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є однією з перших спроб за допомогою використання сучасних методів наукового пізнання, на підставі аналізу наукових праць вітчизняних та зарубіжних дослідників, чинного законодавства України та джерел міжнародного права, судової практики, розкрити сутність та особливості правового регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації, виявити недоліки та опрацювати шляхи їх вирішення. У результаті проведеного дослідження у роботі сформульовано низку нових наукових положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем, а також пропозицій щодо вдосконалення правового регулювання в зазначеній сфері, які характеризуються новизною.

Основні наукові положення, які виносяться на захист:

вперше:

надано визначення цифрового податкового адміністрування як організаційно-управлінської діяльності спеціально уповноважених на реалізацію податкової політики органів державної влади з використанням інформаційних і цифрових технологій та інструментів, яка забезпечена нормативно-правовим регулюванням, що формується на принципах податкового планування, податкового регулювання та податкового контролю та спрямована на реалізацію функцій зазначених органів, дотримання інтересів платників податків, міжвідомчу і міжнародну співпрацю у сфері оподаткування тощо;

виокремлено етапи процесу цифровізації адміністрування податків і зборів (етап впровадження інформаційно-комунікативних технологій в управління в податковій системі (як елементу управління державними фінансами), етап впровадження ІКТ в адміністрування податків та зборів і етап впровадження інструментів цифровізації в адміністрування податків та зборів) та охарактеризовано особливості правового регулювання

впровадження інформаційних та цифрових технологій в адміністрування податків і зборів на кожному з етапів;

визначено особливості процесу цифровізації адміністрування податків і зборів (послідовність впровадження інформаційних і цифрових технологій та інструментів в податкове адміністрування, безпосередній вплив на податкові правовідносини, поетапне удосконалення механізмів взаємодії податкових органів і платників податків, впровадження міжнародних стандартів у сфері оподаткування, трансформація функцій Державної податкової служби України тощо);

на підставі аналізу впроваджених та запланованих до впровадження Державною податковою службою України інформаційних і цифрових технологій та інструментів в управлінську діяльність зі справляння податків і зборів, констатовано її трансформацію в цифрову сервісну службу, що дозволяє їй конкурувати з іншими органами публічного управління, контролювати більший обсяг фіскальних функцій і забезпечувати гарантовану державою можливість платникам податків здійснювати їх конституційні права та виконувати обов'язки у сфері оподаткування;

охарактеризовано вплив цифровізації адміністрування податків і зборів на податкові правовідносини (сприяння балансу приватних та публічних інтересів у податкових правовідносинах, спрощення реалізації прав та виконання обов'язків учасників податкових правовідносин, створення нових прав та обов'язків суб'єктів, формування підстав переходу від податкового контролю до податкового моніторингу; забезпечення переходу від парадигми адміністративно-командного управління в податковій сфері до партнерсько-сервісного співробітництва податкових органів і платників податків, сприяння дотриманню податкової дисципліни, формуванню податкової культури тощо);

з'ясовано особливості податкового контролю в умовах цифровізації за такими аспектами (облік платників податків, інформаційно-аналітичне

забезпечення контролюючих органів, перевірки та звірки контролюючих органів, моніторинг контрольованих операцій, опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків, облік та моніторинг діяльності фінансових агентів);

надано визначення інформаційного обміну між податковими органами та іншими органами державної влади як врегульованого нормами права процесу передачі, отримання та використання інформації між уповноваженими суб'єктами з метою забезпечення повноти та своєчасності надходження коштів до бюджетів різних рівнів з урахуванням його особливостей (множинність суб'єктів обміну інформацією; різноманітність правових режимів інформації; необхідність дотримання бюджетних термінів; підвищені вимоги до достовірності інформації; специфічні формати даних), що здійснюється через спеціалізовані електронні платформи (електронний кабінет платника податків, Єдиний реєстр податкових накладних, інтегровані автоматизовані системи, Єдину автоматизовану систему обробки податкової інформації, Систему електронного адміністрування ПДВ, Систему електронного документообігу, Митну електронну систему тощо);

виокремлено форми міжнародної взаємодії податкових органів у сфері адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації в Європейському Союзі (інформаційний обмін; процедура узгодження сум податкових зобов'язань; взаємна допомога у стягненні податкової заборгованості; подання повідомлень про невідповідності до Європейського офісу по боротьбі з шахрайством (OLAF) та річної звітності до Єврокомісії про випадки виявленого податкового шахрайства та інших порушень, пов'язаних із доходами ЄС, що впливають на фінансові інтереси ЄС тощо);

удосконалено:

узагальнення результатів цифровізації адміністрування окремих податків та зборів (податку на додану вартість, податку на прибуток

підприємств, акцизного податку, податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску);

дослідження системи суб'єктів інформаційного обміну в податковому адмініструванні (між податковими органами та держателями державних реєстрів) та основних принципів у сфері інформаційного обміну в системі податкового адміністрування (законність, цільове використання, захищеність, повнота, оперативність, достовірність);

характеристика системи нормативно-правового регулювання інформаційного обміну між податковими органами та органами державної влади – держателями державних реєстрів як ієрархічної трирівневої системи, що включає конституційні, адміністративні та податкові нормативно-правові акти;

узагальнення недоліків функціонування окремих інформаційних та цифрових технологій, впроваджених в адміністрування податків і зборів, держателями яких є податкові органи (зокрема електронного кабінету платника податків, Єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, Реєстру форм електронних документів для фізичних осіб, Реєстру форм електронних документів) і запропоновано напрями удосконалення правового регулювання їх функціонування для усунення виокремлених недоліків;

виокремлення особливостей інформаційного обміну між Державною казначейською службою України та місцевими бюджетами (щоденний обмін інформацією, щомісячне звітування (про виконання місцевих бюджетів); обмін інформацією щодо розпису бюджету; інформування про взяті бюджетні зобов'язання; обмін даними щодо платіжних доручень; інформаційний обмін щодо залишків коштів);

набули подальшого розвитку:

аналіз теоретико-методологічних підходів до визначення поняття «адміністрування податків та зборів» з урахуванням двох етапів їх

формування (з початку 2000-х до 2013 року, коли сформувалися правовий, управлінський та системно-організаційний підходи, та з 2013 і досьогодні, коли наукові погляди щодо визначення сутності адміністрування податків та зборів змістилися у бік комплексного підходу, який інтегрував раніше окремо виділені аспекти в єдине системне розуміння);

систематизація органів міжнародної взаємодії між податковими органами різних країн (Організація економічного співробітництва та розвитку, Група Світового банку, Міжнародний валютний фонд, Всесвітня митна організація) та характеристика їх функцій у сфері оподаткування;

дослідження системи нормативно-правових актів, документів та програм, що забезпечують взаємодію податкових органів в Європейському Союзі в умовах цифровізації з метою боротьби з шахрайством у сфері оподаткування, обміну інформацією (в тому числі, електронного документообігу між податковими органами держав);

виокремлення принципів, на яких ґрунтується міжнародне співробітництво податкових органів різних країн (принцип суверенної рівності держав, принцип добросовісного виконання договірних зобов'язань, взаємності, принцип дотримання національних інтересів, оперативності обміну даними, принцип уніфікації процедур співпраці, взаємоузгодження);

аналіз правового регулювання міжнародної взаємодії податкових органів в умовах цифровізації та визначення викликів, що з'явилися у цій сфері (ускладнення боротьби з правопорушеннями у податковій сфері, особливо транскордонними, забезпечення балансу між податковою прозорістю та захистом персональних даних; технічних процесів співробітництва між податковими органами різних країн тощо);

визначення напрямів удосконалення правового регулювання цифровізації адміністрування податків і зборів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони можуть становити як науково-теоретичний, так і практичний інтерес і можуть бути використані у:

- *правотворчості* – під час розроблення законодавчих актів у сфері адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації;
- *правозастосуванні та правореалізації* – для удосконалення організаційно-правових засад діяльності податкових органів;
- *науково-дослідній роботі* – для подальших науково-правових досліджень, спрямованих на вирішення проблем правового регулювання адміністрування податків та зборів в умовах цифровізації;
- *освітньому процесі* – під час розробки та викладення дисциплін «Податкове право», «Практика застосування податкового законодавства», «Фінансове право», «Інформаційне право», «Актуальні проблеми інформаційного права», «Адміністративне право», «Адміністративний процес» та інших загальних і спеціалізованих дисциплін (акт впровадження 0071/25 від 17.01.2025).

Особистий внесок дисертанта. Сформульовані в дисертації наукові положення, висновки обґрунтовано автором самостійно, на підставі особистих досліджень та в результаті опрацювання й аналізу значної кількості джерел наукового монографічного, нормативно-правового характеру, судової практики та практики діяльності податкових органів.

Апробація і впровадження результатів дослідження. Результати оприлюднено у виступах і доповідях на таких міжнародних науково-практичних конференціях *«Інформаційне право: сучасні виклики і напрями розвитку»* (м. Львів, 25 листопада 2022 року), *«Юридична осінь 2022 року»* (м. Харків, 17 листопада 2022 р.), *«Advances in law: the view of domestic and foreign scholars»* (м. Рига, Латвія, 3-4 жовтня 2024 року), всеукраїнській конференції *«Вища освіта – студентська наука – сучасне суспільство: напрями розвитку»* (м. Київ, 12 грудня 2023 року) та круглих столах

«Актуальні проблеми господарської діяльності в умовах розбудови економіки Індустрії 4.0» (м. Харків, 29 квітня 2022 року), *«Цифрові трансформації України 2023: виклики та реалії»* (м. Харків, 29 вересня 2023 р.).

Публікації. Основні наукові результати дисертаційного дослідження відображено у одинадцяти наукових публікаціях, серед яких п'ять статей у наукових фахових виданнях та шість тез у збірниках доповідей, оприлюднених на круглих столах, міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація визначається її метою та завданнями і композиційно складається із основної частини (вступу, трьох розділів, які охоплюють дев'ять підрозділів, висновків), списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 273 сторінки, з яких 222 сторінки основного тексту. Список використаних джерел налічує 300 найменувань.

Розділ І.

**ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВИЙ ПІДХІД ДО АНАЛІЗУ
АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УМОВАХ
ЦИФРОВІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ**

1.1. Теоретико-методологічні підходи до поняття адміністрування податків та зборів

Визначення категорійно-понятійного апарату має велике методологічне значення для наукового дослідження і створює підґрунтя для подальшого наукового пошуку. З огляду на предмет нашого дослідження, нам необхідно зупинитися на дослідженні теоретико-методологічних підходів до поняття «адміністрування податків та зборів», проаналізувати їх та визначитися з тим, в якому значенні ми застосовуватимемо зазначене поняття у власному дослідженні.

Перші системні наукові дослідження поняття адміністрування податків та зборів (надалі – АПЗ) з'явилися у роботах українських науковців-правознавців лише з початку 2000 років. Цьому питанню приділяли увагу А. Селіванов (2002) [1, с. 34-38], А. Ластовецький (2003) [2, с. 38], І. Вакулич (2003) [3, с. 56], В. Андрущенко (2003) [4, с. 30], М. Кучерявенко (2004) [5], М. Чинчин (2007) [6], А. Загородній, Г. Вознюк (2007) [7], Т. Проценко (2008) [8], О. Солдатенко (2008) [9, с. 18-23], А. Садеков, В. Покинтелиця (2009) [10, с. 90-97], Л. Олейнікова (2010) [11, с. 47-59], В. Марченко (2011) [12, 120-123], Р. Волощук (2011) [13, с. 34-43], А. Крисоватий, Т. Томнюк (2009, 2012) [14], О. Бандурка, В. Панікаров, С. Потова (2012) [15] та інші (див. Додаток 2).

При цьому, як вірно підкреслюють О. Благодарська, А. Христофоров, поняття «АПЗ» ставало предметом дослідження вчених не лише в галузі юриспруденції, але й управління та економіки, що обумовлюється тим, що

адміністрування податків, як складова частина податкової системи, є суміжним поняттям для декількох наук [16; 17, с. 104].

Дійсно, поняття АПЗ розглядалося в роботах таких відомих економістів як В. Андрущенко (2003) [4, с. 30], Ю. Іванов, Л. Карпов, К. Петросянц (2005) [18, с. 89], В. Межейнікова (2005) [19, с. 90], В. Мельник (2006-2008) [20, с. 178], І. Таранов (2006-2007) [21, с. 161; 22, с. 222-223], Г. Василевська (2008) [23, с. 83-84], Л. Олейникова (2011) [24, с. 37], К. Проскура, О. Капустян (2012) [25, с. 196] тощо, а також вчених з державного управління – М. Кармінської-Белобрової [26], Т. Крушельницької (2011) [27, с. 105-106] та інших (див. Додаток 2).

Виходячи з аналізу визначень, що пропонувалися в роботах вказаних науковців, зазначимо, що до 2013 року етапі сформувалося декілька різноманітних позицій відносно сутності зазначеного поняття. Більшість науковців (при цьому не лише юристів, але й економістів) акцентували увагу на правовідносинах, що виникали між державними органами та платниками податків. Так, А. Селіванов визначав АПЗ як правовідносини, які складаються у сфері застосування державними органами методів владнопримусового характеру [28, с. 37], О. Солдатенко акцентувала увагу на правовідносинах у сфері організації оподаткування, обліку платників, аналізу, прогнозуванні надходжень податків, зборів, а також контролю і погашенням податкового боргу [9, с. 20], Т. Проценко наголошував на АПЗ як на законодавчо визначеній сукупності взаємовідносин між державою та платниками податків [8, с. 299], А. Загородній, Г. Вознюк підходили до цього поняття як до правовідносин у сфері погодження та погашення податкових зобов'язань [7, с. 136], В. Межейнікова розглядала АПЗ як систему законодавчо визначених взаємовідносин між державою (ініціатором податкового середовища) та платниками податків [19, с. 90] тощо. Науковці, які дотримувалися зазначеного підходу (який умовно можна назвати «правовим»), аргументували свою позицію переважно тим, що всі дії у

зазначеній сфері регулюються правовими нормами – від визначення обов’язків суб’єктів до забезпечення контролю.

Паралельно сформувався підхід, за якого при формулюванні визначення АПЗ наголос робився на управлінських процесах організації та контролю за справлянням податків і зборів, діяльності державних органів, спрямованої на забезпечення функціонування податкової системи. Так, В. Мельник писав про АПЗ як про управлінську діяльність органів виконавчої влади на основі законодавчих актів [20, с. 121], І. Таранов підходив до цього поняття як до сфери управлінських дій стосовно формування прибуткової частини бюджету [21, с. 160], Л. Олейникова – як до діяльності органів державної влади у взаємодії з платниками податків [24, с. 37], В. Марченко – як до діяльності уповноважених суб’єктів виконавчої влади у сфері справляння податків [12, с. 121], В. Савчук – як до управління у сфері оподаткування [29] і т.ін. Зазначений підхід до визначення поняття АПЗ можна умовно назвати «управлінським». Одним з основних аргументів, на який прихильники цієї концепції спиралися при визначенні поняття, що досліджується, була етимологія походження слова адміністрування: в Словнику української мови адміністрування визначається через дію – адмініструвати. Своєю чергою адмініструвати – це керувати установою, організацією, підприємством і т. ін.; управляти; керувати бюрократично, за допомогою наказів і розпоряджень замість конкретного керівництва [30]. У Великій українській енциклопедії адміністрування визначається так: «від лат. *administrare* (управляти) – управлінська діяльність посадових осіб, що має чітко регламентовані функції; уміння практично організувати виконавчо-розпорядчу та виробничу діяльність; стиль управління, за якого діяльність фокусується на процедурах і контролі правильного виконання розпоряджень» [31]. До цього додамо, що в зазначеному джерелі поняття адміністрування розглядається у вузькому і широкому значеннях. За вузького підходу адміністрування означає

професійну діяльність державних чиновників, спрямовану на виконання рішень керівництва, а за широкого – адміністрування визначається не тільки як професійна діяльність чиновників, а й уся система адміністративних інститутів з достатньо суворою ієрархією, за допомогою якої відповідальність за виконання державних рішень «спускається» зверху вниз [31]. Крім цього аргументу, науковці, що розділяли «управлінський» підхід до АПЗ, зазначали, що поняття адміністрування відповідає поняттю адміністративного державного управління, яке визначає особливу соціальну функцію, спрямовану на упорядкування розвитку в інтересах всього суспільства, де державний чиновник виступає соціальним агентом влади, а отже АПЗ – це фактично управління у сфері оподаткування.

Також можна виділити підхід, за якого науковці підходили до визначення АПЗ як до сукупності різноманітних засобів (процедур, прийомів, методів тощо), за допомогою яких забезпечується механізм надходження до бюджетів податків та зборів, що справляються на території країни. Так, М. Кармінська-Белоброва підходила до нього як до сукупності форм та методів, що забезпечують заплановані надходження до бюджетів [26], О. Бандурка, В. Понікаров, С. Попова – як до сукупності норм (правил, прийомів, методів і засобів, за допомогою яких здійснюється управлінська діяльність у податковій сфері [15, с. 101], М. Чинчин – як до сукупності податкових процедур, що реалізуються в діяльності суб'єктів податкових правовідносин [32, с. 200] тощо. Зазначений підхід до визначення поняття АПЗ можна умовно визначити «системно-організаційним». До аргументів, на які прихильники цієї концепції спиралися при визначенні поняття, що досліджується, відносили складність та багатокомпонентність адміністрування, яке включало різноманітні елементи (облік, контроль, планування, справляння, взаємодію з платниками податків та інші елементи, для ефективного функціонування яких необхідно було створення чітко організованої, системно структурованої та скоординованої структури, яка б

дозволила органам виконавчої влади, що реалізують державну податкову політику, ефективно виконувати свої функції).

Підсумовуючи зазначене, констатуємо, що наукові підходи до визначення поняття «адміністрування податків та зборів» до 2013 року переважно характеризуються акцентом на правових, управлінських та системно-організаційних аспектах забезпечення податкових надходжень.

Широка наукова полеміка з цього приводу, неоднозначні підходи до сутності зазначеного поняття обумовили позицію щодо необхідності нормативного закріплення визначення «АПЗ». В статтю 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України) Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України відповідно до адміністративної реформи» від 4 липня 2013 року № 404-VII, були внесені зміни, якими пункт 14.1 статті 14 «Визначення понять» цього нормативного акту був доповнений підпунктом 14.1.1-1, де надавалося поняття адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування в такій редакції: «...це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об’єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом» [33]. Аналіз цього законодавчого формулювання дає можливість виділити наступні ознаки такого адміністрування: 1) є сукупністю рішень, процедур та дій контролюючих органів та їх посадових осіб; 2) здійснюється контролюючими органами та їх посадовими особами, тобто чітко позначеними суб’єктами, які мають свої структурні підрозділи та посадових осіб. Це засвідчує наявність інституційної складової, адже йдеться про інституційну структуру податкових та митних відносин, що пов’язана із ієрархічною системою

органів влади – Державної податкової служби України, Державної митної служби України; 3) є управлінською діяльністю, що реалізується спеціально створеними державними органами; 4) має власний зміст, що полягає у ідентифікації, обліку платників податків, зборів та інших платежів; ідентифікації, обліку об'єктів оподаткування; забезпеченні сервісного обслуговування платників податків; організації та контролі за сплатою податків, зборів та інших платежів, що, своєю чергою, є діяльністю, спрямованою на забезпечення реалізації прав та виконання обов'язків фізичними та юридичними особами, надання їм послуг та здійсненні контролю за виконанням обов'язків фізичними та юридичними особами; 5) реалізується чітким порядком, іншими словами, вказана сукупність рішень, процедур та дій, здійснюваних контролюючими органами та їх посадовими особами у сфері податкових та митних відносин, відбувається відповідно до порядку, встановленому законом (ПК України) [34, с. 128].

Проте незважаючи на законодавче закріплення поняття «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», наукова дискусія з питання щодо його вірного визначення продовжилася.

Т. Калінеску (2013) [35, с. 88], О. Деменко (2014) [36, с. 78], С. Греца (2014) [37, с. 75], О. Коваль (2015) [38, с. 160], В. Борисенко (2015) [39, 125], В. Хомутенко, І. Луценко, А. Хомутенко (2015) [40, 145], А. Беспалова (2015) [41, с. 146], О. Благодарська [42, с. 93], Р. Рачинський (2017) [43, с. 150], А. Христофоров (2018) [17, с. 105], І. Ясько (2018) [44, с. 67] та інші критикували поняття, закріплене законодавцем у ПК України, і формулювали власні, більш продуктивні, на їх думку, підходи до цього питання.

Продовжувався науковий пошук визначення зазначеного поняття і в роботах економістів – В. Савчук (2013) [29], Р. Паславської (2013-2014) [45, с. 19], К. Проскури (2014) [46, с. 44], Ю. Щитніка (2015) [47, с. 155], Ю. Огренич, Д. Хапрової (2021) [48, с. 35] та інших.

І. Ясько на підставі аналізу наукового доробку стосовно визначення поняття «АПЗ» доходить висновку, що його визначають як: 1) систему управління державою податковими відносинами, які є предметом податкового адміністрування; 2) важливу сферу науково-практичних досліджень і методичних дій, які є частиною загальної теорії і практики управління; 3) сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи влади і управління надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрямок і координують податкові дії при істотних змінах в економіці і політиці; 4) систему органів управління та сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії і конкретну податкову техніку, заходи відповідальності за порушення податкового законодавства; 5) сферу управлінських дій; 5) особливий науково-практичний процес; 6) стержень всієї структури елементів податкового механізму [44, с. 67].

А. Христофоров, виходячи з аналізу наукових підходів до визначення сутності категорії АПЗ, виділяє: 1) теорію «управлінської» концепції в оподаткуванні, представники якої (В. Мельник, О. Паславська) будують поняття податкового адміністрування як складової державного управління; 2) теорію «податкового менеджменту», представники якої (Н. Катрук, Б. Карпінський, Н. Залуцька) підходять до АПЗ як ідентичної податковому менеджменту категорії; 3) «процесуальну» теорію, представники якої (М. Кучерявенко, М. Чинчин, І. Криницький, А. Крисоватий) підходять до як до сукупності податкових процедур, закріплених нормами податкового законодавства, що реалізуються в діяльності суб'єктів податкових правовідносин та спрямовані на реалізацію ефективної податкової політики [49, с. 75].

На наш погляд, наукові погляди щодо визначення сутності АПЗ зазнали трансформації і на цьому етапі змістилися у бік комплексного підходу, який інтегрував раніше окремо виділені аспекти (правові,

управлінські та системно-організаційні) в єдине системне розуміння, яке дослідники стали визначати як взаємопов'язані елементи єдиного процесу, що включає синхронно працюючі організаційно-правові інструменти, які спрямовані на управління у податковій сфері (див. Додаток 2). Так, І. Ясько підходить до АПЗ як до сукупності норм (правовий аспект), методів прийомів та засобів (системно-організаційний аспект), за допомогою яких здійснюється управлінська діяльність (управлінський аспект) в податковій сфері [44, с. 85]. А. Христофоров пише, що АПЗ – організаційно-управлінська діяльність (системно-організаційний та управлінський аспекти), що здійснюється у формі податкових процедур (системно-організаційний аспекти), передбачених податковим законодавством (правовий аспект), спрямованих на забезпечення виконання податкового обов'язку [49, с. 75]. О. Коваль вважає, що АПЗ – це управлінська діяльність (управлінський аспект), сутність якої полягає в комплексі організаційних, контрольних та фінансових дій, рішень та процедур (системно-організаційних аспект) для забезпечення надходжень до відповідних бюджетів [38, с. 160]. С. Греца вказує, що АПЗ – врегульована законом (правовий аспект) діяльність, пов'язана зі здійсненням комплексу управлінських (управлінський аспект), організаційних (організаційний аспект) виконавських та контрольних заходів щодо справляння податку на додану вартість (своє дослідження автор присвячує теоретичним аспектам адміністрування податку на додану вартість) [37, с. 75]. Ю. Щитник зазначає, що АПЗ – сукупність норм (правил) (правовий аспект), методів, засобів і дій (системно-організаційний аспект), за допомогою якого спеціальними суб'єктами здійснюється управлінська діяльність (управлінський аспект) в податковій сфері [47, с. 157]. Особливо хотілося б відмітити позицію Р. Рачинського, який, надаючи визначення АПЗ, робить акцент, крім правового (правовідносини у сфері здійснення уповноваженими органами), управлінського (комплексу заходів щодо визначення інституційної структури податкових та митних

органів) та організаційного (організації ідентифікації, обліку платників податку, контролю за сплатою податків і зборів тощо) аспектах, ще й на сервісному аспекті (сервісне обслуговування платників податків) [43, с. 150]. Схожу позицію розділяють В. Хомутенко, І. Луценко, А. Хомутенко, які також виокремлюють сервісний аспект, зазначаючи, що АПЗ – сукупність рішень та процедур, за допомогою яких контролюючі органи організовують ідентифікацію, облік платників податків, організацію та контроль за сплатою податків (організаційний аспект) та забезпечують сервісне обслуговування платників податків [40, 245]. Ю. Огренич, Д. Харпова також вказують на сервісний аспект АПЗ, відзначаючи роль консультаційної роботи, планування та прогнозування податкових надходжень як частину сервісного підходу у взаємодії з платниками податків [48, с. 33].

Отже, сучасні наукові підходи до визначення АПЗ мають комплексний характер і враховують взаємозалежність різних аспектів адміністрування (правові, управлінські та системно-організаційні, а в певних випадках – сервісні), що забезпечує більш цілісний підхід до розуміння цього поняття. Трансформація теоретико-методологічних підходів до визначення поняття «адміністрування податків і зборів» як до комплексного багатогранного поняття обумовлюється розвитком ринкових відносин, зміною принципів та структури економіки і переосмисленням функцій податкових органів (визнанням їх сервісної функції).

Підкреслимо, що в ряді робіт авторами використовувалися поряд з поняттям «адміністрування податків та зборів» такі поняття як податкове адміністрування, адміністрування податків. І хоча окремі науковці дотримуються позиції, що зазначені поняття співвідносяться як частина з цілим [29], в переважній більшості робіт вони розглядаються як синоніми. Ми розділяємо зазначений підхід і в своїй роботу використовуватимемо поняття «АПЗ», податкове адміністрування та адміністрування податків як синоніми.

У сучасних умовах успішність податкового адміністрування має важливе значення для зростання економічного добробуту держави, що вимагає подальшого теоретичного осмислення цього поняття та вдосконалення відповідного сегмента законодавства з метою дотримання та розвитку конституційно встановлених гарантій соціальної держави. Саме тому для досягнення цілей нашого дослідження необхідно зосередити увагу на формулюванні власної позиції щодо визначення поняття податкового адміністрування. Підкреслимо, що, зважаючи на предмет нашого дослідження, нами буде зосереджена увага виключно на адмініструванні податків та зборів (у їх значенні, закріпленому у статті 6 ПК України як обов'язкових платежів до відповідних бюджетів, що справляються в установленому цим кодексом порядку [50]). Адміністрування митних платежів та адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування буде залишено поза увагою як таке, що не охоплюється предметом дослідження.

В першу чергу зупинимось на аналізі поняття «адміністрування». Раніше нами розглядалося тлумачення цього поняття у словниках, де воно означає керувати та/або управляти за допомогою наказів і розпоряджень. За такого погляду, адміністрування становить собою процес керування та управління, в основу якого покладено діяльність, реалізовану за допомогою видачі наказів та розпоряджень.

Адміністрування притаманне як публічній, так і приватній сферам, і, виходячи з визначень, що пропонуються науковцями, можна виокремити наступні його ознаки: 1) дія/діяльність або ж ієрархічна система органів влади; 2) професійна діяльність; 3) професійна діяльність, спрямована на управління та керування; 4) здійснюється посадовими особами (як в публічній, так і в приватній сферах); 5) функції, компетенція органів влади, повноваження посадових осіб та процедура їх реалізації чітко регламентовані нормами права; 6) здійснюється шляхом видання наказів та розпоряджень за

низхідним спрямуванням; 7) спрямована на забезпечення реалізації (захисту) прав, свобод чи законних інтересів осіб, а також на забезпечення виконання особами своїх обов'язків. Іншими словами, йдеться про системність, структурність, нормативність, процедурність, комплексність, професійність, цілеспрямованість.

Розглянемо наведені характеристики більш детально. Для цього звернемося, перш за все, до Конституції України. Так, у абзаці другому статті 6 Основного Закону передбачено, що органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією Конституцією межах і відповідно до законів України [51]. У свою чергу, в абзаці другому 2 статті 19 цього ж нормативного акту визначено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [51]. Таким чином, починаючи з норм Основного Закону законодавцем закріплено ознаки адміністрування, які виділено нами, а саме йдеться про:

(а) систему органів влади – органи законодавчої, виконавчої та судової влади, органи місцевого самоврядування;

(б) посадових осіб – посадові особи органів законодавчої, виконавчої та судової влади, органів місцевого самоврядування;

(в) дія / діяльність – здійснюють свої повноваження / зобов'язані діяти;

(г) функції, компетенція органів влади, повноваження посадових осіб та процедура їх реалізації чітко регламентовані нормами права – в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Як вбачається, для здійснення адміністрування певним процесом, сферою визначають орган влади, його структуру, посадових осіб цього органу, його компетенцію та функції, права та обов'язки посадових осіб цього органу, а також процедуру реалізації цим органом, його посадовими особами своїх функцій. Іншими словами, для здійснення адміністрування

особливого значення набуває процедура, яка так само має бути чітко регламентованою нормами права. Наприклад, процедура прийняття рішень Верховною Радою України (законодавча влада), процедура реєстрації юридичної особи, процедура подання запиту про доступ до публічної інформації (виконавча влада), процедура подання позовної заяви до суду (судова влада) тощо, дотримання яких є обов'язковим та таким, що спрямоване на належну реалізацію прав. Щодо регламентації, то з огляду на наведені приклади, це відбувається такими Законами: «Про регламент Верховної Ради України» від 10 лютого 2010 року № 1861-VI [52], «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» від 15 травня 2003 року № 755-IV [53], «Про доступ до публічної інформації» від 13 січня 2011 року № 2939-VI [54] тощо. Міркуючи про процедури, важливо згадати, що 17 лютого 2022 року було прийнято Закон України «Про адміністративну процедуру» № 2073-IX, який набрав чинності 16 червня 2022 року. Предметом регулювання вказаного закону є відносини органів виконавчої влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб, інших суб'єктів, які відповідно до закону уповноважені здійснювати функції публічної адміністрації, з фізичними та юридичними особами щодо розгляду і вирішення адміністративних справ шляхом прийняття та виконання адміністративних актів (частина 1 статті 1) [55]. Законодавець, приймаючи цей закон, виділив окремо регулювання публічного адміністрування органами саме виконавчої влади з фізичними та юридичними особами щодо розгляду саме адміністративних справ.

З огляду на досягнення мети нашого дослідження, необхідно зупинитися на розгляді наступних понять: адміністративний орган, адміністративна справа, адміністративний акт, адміністративне провадження; адміністративна процедура; публічний інтерес; процедурна дія; процедурне рішення та функцій публічної адміністрації.

Відповідно до статті 2 Закону України «Про адміністративну процедуру», адміністративний орган – це орган виконавчої влади, орган влади Автономної Республіки Крим, орган місцевого самоврядування, їх посадова особа, інший суб'єкт, який відповідно до закону уповноважений здійснювати функції публічної адміністрації [55]. Аналізуючи наведене визначення, можна констатувати, що адміністративні органи становлять собою певну ієрархічну систему суб'єктів (а це є однією з вищевказаних ознак адміністрування). Аналіз пункту 2 частини 1 статті 2 Закону України «Про адміністративну процедуру», в якому закріплено поняття адміністративної справа як «...справи, що стосується публічно-правових відносин щодо забезпечення реалізації права, свободи чи законного інтересу особи та/або виконання нею визначених законом обов'язків, захисту її права, свободи чи законного інтересу, розгляд якої здійснюється адміністративним органом», у системному зв'язку із пунктом 4 частини 1 статті 2, де закріплено, що «...розгляд цієї справи здійснюється шляхом прийняття адміністративних актів, процедурних рішень та вчинення процедурних дій, які у своїй сукупності становлять адміністративне провадження» [55], дозволяє зробити висновок про фактичне відбиття у законодавстві виділеної нами вище ознаки адміністрування – спрямованість на забезпечення реалізації (захисту) прав, свобод чи законних інтересів осіб, а також на забезпечення виконання особами своїх обов'язків. Крім того, в цих визначеннях міститься указівка й на інші зазначені раніше ознаки адміністрування, а саме, здійснення шляхом видання наказів та розпоряджень за низхідним спрямуванням.

Для характеристики поняття «адміністрування» також важливо акцентувати увагу на формулюванні визначення «публічний інтерес». Так, відповідно до пункту 6 частини 1 статті 2 Закону України «Про адміністративну процедуру», «це інтерес держави, суспільства, територіальної громади, а також важливі для великої кількості осіб інтереси

та потреби [55]. На наш погляд, такий підхід також яскраво вказує саме на публічну сферу, як одну із тих, де здійснюється адміністрування посадовими особами (як одна із ознак адміністрування), тож, можна говорити, що тут йдеться про цілеспрямованість. І ще один аспект, вартий уваги. У Законі України «Про адміністративну процедуру» також закріплено дефініції адміністративної процедури та функцій публічної адміністрації. На наш погляд, обидва зазначені визначення є дотичними до характеристики адміністрування, оскільки вони вказують, що, по-перше, адміністрування має здійснюватися шляхом адміністративної процедури, визначеного законом порядку, та, по-друге, з метою виконання функцій публічної адміністрації, які сформульовані як надання адміністративних послуг, здійснення інспекційної (контрольної, наглядової) діяльності, вирішення інших справ за заявою особи або за власною ініціативою адміністративного органу [55]. Як вбачається, аналізовані нами визначення є логічним продовженням закладених у Конституції України ознак адміністрування, а саме: (а) визначений законом порядок (йдеться про адміністративну процедуру), (б) здійснення органами влади та їх посадовими особами своїх повноважень (функцій публічної адміністрації, які реалізуються у формі надання адміністративних послуг, здійснення контролю та нагляду тощо).

Одним із виконавчих органів, які здійснюють функції публічної адміністрації, є Державна податкова служба України, її структурні підрозділи та, відповідно, її посадові особи. Однією із функцій вказаних контролюючих органів є здійснення адміністрування податків, зборів, платежів, у тому числі проведення, відповідно до законодавства, перевірки та звірки платників податків [50].

З огляду на визначення поняття адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, закріпленого у

підпункті 14.1.1-1 пункту 14.1 ст. 14 ПК України [50], зазначимо, що в цій нормі відбиваються виокремлені нами раніше ознаки адміністрування (системність, структурність, нормативність, процедурність, комплексність, професійність, цілеспрямованість), екстраполюючи які на сферу оподаткування, і проводячи співвідношення розглядуваних понять, можна визначити і розкрити характеристики адміністрування податків і зборів:

- є сукупністю рішень, процедур та дій контролюючих органів та їх посадових осіб, тобто є саме адміністративною процедурою здійснення органом влади своїх функцій;

- здійснюється контролюючими органами та їх посадовими особами тобто є органом влади, який має свої структурні підрозділи та посадових осіб;

- полягає у ідентифікації, обліку платників податків, зборів та інших платежів; ідентифікації, обліку об'єктів оподаткування; забезпеченні сервісного обслуговування платників податків; організації та контролі за сплатою податків, зборів та інших платежів, що, своєю чергою, є діяльністю спрямованою на забезпечення реалізації прав та виконання обов'язків фізичними та юридичними особами, надання їм послуг та здійсненні контролю за виконанням обов'язків фізичними та юридичними особами;

- вказана сукупність рішень, процедур та дій здійснюваних контролюючими органами та їх посадовими особами у сфері податкових та митних відносин здійснюється відповідно до порядку, встановленого законом тобто є регламентованою нормами права.

На наш погляд, АПЗ є видом адміністрування у його широкому значенні, йому властиві нормативність, системність, структурність, процедурність, комплексність та професійність. АПЗ становить собою певний процес, реалізується шляхом вчинення активних дій щодо здійснення організаційної та управлінської діяльності в податковій сфері. Крім того, АПЗ як система має свої складові – структурні елементи, завдання (перелік

як елементів, так і завдань не обов'язково має бути вичерпним чи незмінним) та значення. Останнє полягає в тому, що АПЗ забезпечує надходження передбачених законодавством доходів до бюджетів всіх рівнів, тим самим підтримуючи фінансову безпеку держави.

Переходячи до аналізу елементів АПЗ, зазначимо, що науковці по-різному підходять до їх визначення. О. Солдатенко відносила до них 1) організацію оподаткування; 2) облік платників; 3) аналіз, прогнозування та облік надходжень від податків; 4) проведення масово-роз'яснювальної роботи; 5) проведення контрольно-перевірочної роботи; 6) засоби погашення податкового боргу [9, с. 20], Р. Паславська – організацію податкового процесу та здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства [56, с. 60]; О. Бандурка, В. Понікаров, С. Потова [15, с. 125; 44, с. 74], Ю. Щитник [47, с. 157], І. Ясько [44, с. 89] – контроль в податковій сфері; О. Коваль – комплекс організаційних, контрольних та інших дій контролюючих органів [38, с. 160]; В. Хомутенко, І. Луценко, А. Хомутенко, Р. Рачинський – визначення інституційної структури податкових відносин, організацію ідентифікації, обліку платників податків, сервісне обслуговування, контроль за сплатою податків [40, с. 101] тощо. Проте на наш погляд, наукові підходи до елементів АПЗ, сформовані зазначеними науковцями, частково втратили свою актуальність, не в останню чергу через оновлення законодавства, швидку трансформацію податкових правовідносин, тому вважаємо доцільним сформулювати власний підхід до елементів АПЗ.

Звернемо увагу на абзац перший пункту 1.1 статті 1 ПК України, в якому визначається, що він «...визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування... компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів...» [50], які можна віднести до елементів АПЗ.

Виходячи з аналізу визначення адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страх, закріпленого у підпункті 14.1.1-1 пункту 14.1 статті 14 ПК України, до елементів АПЗ можна віднести: інституційну структуру податкових відносин, ідентифікацію, облік платників податків і об'єктів оподаткування, сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів.

Розділі II «Адміністрування податків, зборів, платежів» ПК України складається з дванадцяти глав, а саме: (1) Загальні положення; (2) Податкова звітність; (3) Податкові консультації; (4) Визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів; (5) Податковий контроль; (6) Облік платників податків; (7) Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; (8) Перевірки; (9) Погашення податкового боргу платників податків; (10) Застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав; (11) Відповідальність; (12) Пеня [50]. Назва кожної з глав вищевказаного розділу визначає окремий аспект АПЗ, який є його елементом.

Аналіз змісту вказаного розділу ілюструє наявну систему організації податкових відносин у контексті АПЗ і вказує на: (а) систему контролюючих органів; (б) здійснюване контролюючими органами організаційно-управлінську взаємодію (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, листування (обмін інформацією) з платниками податків, визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, адміністрування податкової звітності), (в) систему послуг надаваних платникам податків (електронний кабінет, консультування, повернення надміру чи помилково сплачених коштів), а також (г) врегулювання питання податкового контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства. Зазначені елементи розглядатимемо як елементи АПЗ.

У підсумку, зважаючи на наведені положення ПК України, констатуємо, що АПЗ (крізь призму податково-правових норм) застосовується законодавцем в широкому значенні поняття «адміністрування». З огляду на зазначене, до елементів АПЗ можна віднести:

1) інституційну структуру та компетенцію контролюючих органів і їх посадових осіб щодо справляння податків і зборів;

2) взаємодію з платниками (листування з платниками податків та контролюючими органами, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, обмін інформацією з платниками податків, визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, податкова звітність, оскарження рішень контролюючих органів);

3) надання сервісних послуг платникам податків (електронний кабінет, податкові консультації, повернення надміру чи помилково сплачених коштів);

4) забезпечення податкового контролю (податкові перевірки);

5) міжнародне співробітництво (застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав);

6) відповідальність за порушення податкового законодавства (погашення податкового боргу платників податків, нарахування пені).

Враховуючи аналіз доктринальних підходів до визначення АПЗ, проведений раніше, та з урахуванням наведених аргументів, підтримуємо позицію щодо підходу до АПЗ як до комплексного поняття, яке охоплює різні аспекти адміністрування (правові, управлінські, системно-організаційні, сервісні), і констатуємо, що АПЗ – це закріплена нормами права сукупність організаційно-управлінських засобів (процедур, інструментів, методів) діяльності спеціально уповноважених органів державної влади (контролюючих органів і їх посадових осіб), що визначають

інституційну структуру та компетенцію таких органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб щодо справляння податків і зборів, порядок взаємодії з платниками податків та надання їм послуг, забезпечення податкового контролю, міжнародну співпрацю, відповідальність за порушення податкового законодавства з метою забезпечення виконання фізичними та юридичними особами свого податкового обов'язку та реалізації (захисту) прав чи законних інтересів таких осіб.

1.2. Правові основи цифровізації публічного управління в Україні

Поява інформаційно-комунікативних технологій (далі – ІКТ) і їх швидке розповсюдження обумовили виникнення нових способів публічного управління, які передбачали застосування таких технологій.

Доцільність та необхідність впровадження ІКТ у сферу публічного управління визначалось в ряді міжнародних нормативно-правових актів, серед яких можна відзначити Декларацію тисячоліття Організації об'єднаних націй, затверджену резолюцією 55/2 Генеральної Асамблеї від 8 вересня 2000 року, в якій було визнано важливість ІКТ у розвитку суспільства в цілому і в публічному управлінні зокрема [57], підсумкові документи Всесвітнього саміту з питань інформаційного суспільства (Женева 2003–Туніс 2005), а саме, Женевський план дій та Туніську програму інформаційного суспільства, в якій застосування ІКТ у публічному управлінні визначаються ключовим інструментом забезпеченні прозорості, ефективності та підзвітності такого управління [58], Декларацію про європейську політику у галузі нових інформаційних технологій, прийняту 6-7 травня 1999 року у Будапешті [59], Окінавську хартію глобального інформаційного суспільства [60], Резолюцію Парламентської Асамблеї Ради Європи про інформаційне суспільство і цифровий світ від 26 травня 1999 року [61] тощо. Приєднання до цих актів обумовило прийняття рішень

урядами різних країн щодо впровадження ІКТ у публічне управління, нормативно-правового регулювання такого впровадження та дало поштовх науковим дослідженням в цьому напрямі.

Дослідженню ІКТ, визначенню переваг його впровадження в публічне управління присвячені роботи ряду зарубіжних та українських вчених: Р. Сафіна (R. Safeena), А. Каммані (A. Kammani) [62, с. 67-76], Д. Гарсона (D. Garson) [63], Дж. Фонтейн [64], Г. Маргеттс (H. Margetts), П. Данліві (P. Dunleavy) [65], Ш. Лефебр (Ch. Lefebvre), Л. Лаудона (L. Laudon) [66], І. Арістової, М. Кузнєцової [67, с. 55-57], А. Семенченка [68, с. 17], Д. Спасібова [69], В. Політанського [70, с. 358-360], О. Романчук [71, с. 18; 72, 18], А. Серенока [73, с. 17-18; 74] та інших [75].

Аналіз робіт зазначених авторів дозволяє констатувати, що в науковій площині майже одностайно відзначалася позитивність впровадження ІКТ в публічне управління і перевагами такого впровадження визначалися: оптимізація механізмів публічного управління (підвищення ефективності, швидкості та прозорості (транспарентності) такого управління), підвищення ефективності діяльності органів публічної адміністрації (покращення внутрішньої діяльності таких органів, позитивний вплив на якість і оперативність прийняття управлінських рішень, зменшення рівня бюрократизації, впливу «людського» фактору), економічна ефективність (зменшення витрат на утримання адміністративного апарату органів публічного управління (незважаючи на витрати на етапі будувannya електронної інфраструктури в державі), економія матеріальних та часових ресурсів, ефективніше використання бюджетних коштів), забезпечення прозорості (транспарентності) у публічному управлінні, спрощення надання та отримання адміністративних послуг, часова та просторова незалежність у їх отриманні, підвищення якості таких послуг, забезпечення участі громадян в державному управлінні, створення механізмів «зворотного зв'язку», за допомогою яких контролюється адекватність управлінського впливу дійсним

потребам соціуму і коригування його спрямованості та інтенсивності, врахування реакції населення на ті чи інші дії влади тощо, зменшення рівня корупції в державі, підвищення конкурентоспроможності країни.

При цьому, необхідно зазначити, що в науковій площині майже відсутні роботи, в яких би зазначалось, що впровадження електронного урядування є невірним та небезпечним кроком, лише в роботах деяких науковців визначалися, як ймовірні ризики, такі негативні тенденції, які могли виникнути в результаті такого впровадження: слабка захищеність від нових видів злочинів, що ґрунтуються на використанні сучасних ІКТ, створення механізмів електронного контролю за життям, настроями, громадян, політичних організацій; використання в якості інформаційної зброї для впливу на психіку та свідомість людей тощо [76, с. 35; 77, с. 17].

Впровадження ІКТ в публічне управління, правове врегулювання цього процесу набирало обертів по всьому світу в геометричній прогресії починаючи з кінця 90-х років ХХ сторіччя. Тенденції розвинутих демократичних країн, позитивний погляд на таке впровадження з боку наукової спільноти, дійсні переваги, міжнародні зобов'язання та євроінтеграційні прагнення України обумовили шлях її розвитку у цьому напрямі.

Н. Костенюк, І. Макарова, Ю. Пігарев, Л. Сметаніна виділяють такі етапи впровадження ІКТ у сферу публічного управління: формування інформаційного суспільства, впровадження електронного урядування, цифровізація публічного управління [78].

Дослідженню інформаційного суспільства приділяли свою увагу Т. Береза [79, с. 264-273], М. Згуровський [80, 345-350], В. Журавський, М. Родіонов, І. Жилиєв [81, с. 321-325], С.В. Легомінова [82, с. 286-297], О. Григор [83, с. 16], В. Даніл'ян [84, с. 131-138], А. Колодюк [85, с. 15-18], М. Мойсєєв [86, с. 252-263], І. Сергієнко [87, с. 13], Є. Смерічевський [88, с. 16-17] та інші, які в своїх роботах переважно доходять згоди, що

інформаційним суспільством є суспільство, засноване на впровадженні ІКТ в усі сфери життєдіяльності особистості, суспільства та держави, що забезпечують доступ до інформації різного характеру та призводить до інноваційного розвитку.

З середини 90-х років ХХ сторіччя в Україні стали прийматися нормативно-правові акти, спрямовані на створення та функціонування в країні інформаційного суспільства, основними серед яких були Закони України «Про інформацію» від 2 жовтня 1999 року № 2657-ХІІ, «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах» від 5 липня 1994 № 80/94-ВР, «Про звернення громадян» від 2 жовтня 1996 року № 393/96-ВР, «Про національну програму інформатизації» від 4 лютого 1998 року № 74/98-ВР, «Про телекомунікації» від 18 листопада 2003 року № 1280-ІV, «Про основні засади розбудови інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки» від 9 січня 2007 року № 537-V, «Про доступ до публічної інформації» від 13 січня 2011 року № 2939-VІ, «Про електронні комунікації» від 16 грудня 2020 року № 1089-ІХ тощо; Укази Президента України «Про заходи щодо розвитку національної складової глобальної інформаційної мережі Інтернет та забезпечення широкого доступу до цієї мережі в Україні» від 31 липня 2000 року № 928/2000, «Про першочергові завдання щодо впровадження новітніх інформаційних технологій» від 20 жовтня 2005 року № 1497/2005, Національна система індикаторів розвитку інформаційного суспільства, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 листопада 2012 року № 1134, Методика формування індикаторів розвитку інформаційного суспільства, затверджена наказом Міністерства освіти і науки України від 6 вересня 2013 року № 1271, Стратегія розвитку інформаційного суспільства в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15 травня 2013 року № 386-р, Постанова Верховної Ради України «Про Рекомендації парламентських

слухань з питань розвитку інформаційного суспільства в Україні» від 1 грудня 2005 року № 3175-IV і т.ін.

На підставі аналізу нормативних актів, якими встановлювалися правові підстави формування інформаційного суспільства в Україні, В. Рядінська, А. Канцер дійшли висновку, що до середини 2000-х років були врегульовані: порядок створення, збирання, одержання, зберігання, використання, поширення, охорони, захисту інформації в інформаційних, електронних комунікаціях та інформаційно-комунікаційних системах; забезпечення широкого доступу громадян до мережі Інтернет, широке використання її можливостей для розвитку науки, освіти, культури, підприємницької діяльності; забезпечення комп'ютерної та інформаційної грамотності населення шляхом створення системи освіти, орієнтованої на використання новітніх ІКТ у формуванні всебічно розвиненої особистості; розвиток національної інформаційної інфраструктури та її інтеграція зі світовою інфраструктурою; створення передумов впровадження ІКТ в діяльність органів державної влади та місцевого урядування тощо [89, с. 77]. Вчені зазначили, що етап формування інформаційного суспільства в Україні та правового забезпечення такого формування було успішно пройдено, після чого український уряд перейшов до етапу впровадження електронного урядування в публічне управління та здійснив необхідні заходи з його правового забезпечення. Такий же висновок був оприлюднений у Рекомендаціях парламентських слухань на тему «Законодавче забезпечення розвитку інформаційного суспільства в Україні», затвердженого постановою Верховної Ради України від 11 березня 2014 року № 860-VII, де зазначалося, що в країні розроблена нормативно-правова база, якою забезпечено підстави формування та функціонування інформаційного суспільства в Україні, що відповідає світовим тенденціям [90].

Правове забезпечення формування основ інформаційного суспільства дозволило перейти до наступного етапу впровадження ІКТ у публічне

управління – впровадження електронного урядування. Поняття електронного урядування як форми організації державного управління, яка сприяє підвищенню ефективності, відкритості та прозорості діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування з використанням ІКТ для формування нового типу держави, орієнтованої на задоволення потреб громадян, закріплюється у Концепції розвитку електронного урядування в Україні, схваленій розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13 грудня 2010 року № 2250-р [91], і в схожому значенні розглядається в роботах Є. Архіпової [92], О. Баранова, М. Демкової, С. Дзюби, А. Єфанова [93, с. 10], Р. Гасимова [94, с. 10], В. Дмитренка [95, с. 12] І. Жаровської [96, с. 183-188], М. Ільницького [97, с. 11], П. Клімушина [98, с. 259], А. Константинівської [99, 47-50], О. Кудрявцева [100, с. 145], І. Колесніченка [101, с. 55], В. Марченка [102, с. 301], Ю. Мохової [103, с. 271], В. Політанського [104, с. 247], О. Романчука [105, с. 10] та інших.

Процес правового регулювання впровадження електронного урядування в Україні відрізнявся значною інтенсивністю. За визначенням Г. Лук'янової, А. Венгліньської, до 2019 року в країні було прийнято більше 300 нормативно-правових актів, що регулювали функціонування електронного урядування [106, с. 177].

Необхідно відмітити, що першим етапом правового регулювання впровадження електронного урядування було формування концептуальних документів, які визначили заходи із такого впровадження, до основних серед яких можна віднести: Концепцію розвитку електронного урядування в Україні, схвалену розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13 грудня 2010 року № 2250-р, Концепцію розвитку електронного урядування в Україні, схвалену розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20 вересня 2017 року № 649-р, Концепцію розвитку електронної демократії в Україні та плану заходів щодо її реалізації, яка затверджену розпорядження Кабінету

Міністрів України від 08.11.2017 № 797-р. Реалізація заходів, передбачених в зазначених вище концепціях, обумовила необхідність прийняття:

Законів України: «Про адміністративні послуги» від 06 вересня 2012 року № 5203-VI, «Про електронні довірчі послуги» від 05 жовтня 2017 року № 2155-VIII, «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22 травня 2003 року № 851-IV, «Про електронний цифровий підпис» від 22 травня 2003 року № 852-IV, «Про внесення змін до Закону України «Про звернення громадян» щодо електронного звернення та електронної петиції» від 2 липня 2015 року № 577-VIII, «Про публічні закупівлі» від 12 грудня 2015 року № 922-VIII, «Про платіжні послуги» від 30 червня 2021 року № 1591-IX, «Про Національну систему конфіденційного зв'язку» від 10 січня 2002 року № 2919-III тощо;

Указів Президента України: «Про порядок розгляну електронної петиції, адресованої Президентові України» від 28 серпня 2015 року № 523/2015 тощо;

Постанов Кабінету Міністрів України: «Про Порядок оприлюднення у мережі Інтернет інформації про діяльність органів виконавчої влади» від 4 січня 2002 року № 3, «Про порядок застосування електронного цифрового підпису органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями державної форми власності» від 28 жовтня 2004 року № 1452, «Про Типовий порядок здійснення електронного документообігу в органах виконавчої влади» від 28 жовтня 2004 року № 1453, «Про порядок використання електронних довірчих послуг в органах державної влади, органах місцевого самоуправління, підприємствах, установах та організаціях державної форми власності» від 19 вересня 2018 року № 749, «Питання Єдиного державного вебпорталу електронних послуг та Реєстру адміністративних послуг» від 4 грудня 2019 року № 1137, «Про положення про Національний реєстр електронних інформаційних ресурсів» від 17 березня 2004 року № 326, «Про реєстр

електронних послуг» від 5 грудня 2011 року № 1274, «Деякі питання електронної взаємодії електронних інформаційних ресурсів» 8 серпня 2016 року № 606 тощо.

Активно впроваджувалися ІКТ в публічне управління в різних сферах (у сфері охорони здоров'я, екології та природних ресурсів, освіти та науки, соціального захисту, фінансовій та бюджетній політиці, транспорту та інфраструктури, виборчій сфері тощо), відповідно, розроблялося нормативно-правове регулювання такого впровадження у кожній з цих сфер.

Л. Матвійчук, досліджуючи генезис правового регулювання впровадження електронного урядування в Україні, виділяє такі його етапи: перший етап (1994 – 2006 роки), коли було прийнято ряд законів України, спрямованих на створення інформаційного суспільства та впровадження окремих інструментів електронного урядування (інформаційно-комунікативних систем, електронних документів та електронного документообігу, електронного цифрового підпису тощо); другий етап (2007–2014 роки), коли було прийнято Закон України «Про основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007 – 2015 роки» та Концепцію розвитку електронного урядування в Україні, відповідно до яких розроблялися та приймалися нормативно-правові акти, якими забезпечувалося впровадження інструментів електронного урядування, передбачених у цих документах; третій етап (2015–2020 роки), коли було прийнято Стратегію сталого розвитку Україна–2020 [107, с. 87]. Т. Курус, аналізуючи цей же аспект, пропонує таку періодизацію правового регулювання впровадження електронного урядування в Україні: перший етап (2002–2009 роки), коли приймалися нормативні норми, що забезпечують гарантії доступу громадян до інформації органів публічної влади та утверджується статус електронного документа; другий етап (2010–2019 роки), на якому урядом приймалися нормативні акти, спрямовані на забезпечення стратегії електронного урядування через посилення доступу до

публічної інформації та адміністративних послуг у відповідності з євроінтеграційними вимогами; третій етап (2019 рік – до цього часу), який характеризується стрімким розвитком та масштабною трансформацією сфери е-урядування, впливом раніше невідомих факторів (Covid-19 та спричинені ним карантинні обмеження; збройна агресія РФ проти України), адаптації галузі до нових викликів та вимог часу, повноцінним впровадженням значної кількості електронних реєстрів, ресурсів та програмних комплексів у сфері електронного урядування [108].

Існують й інші підходи до періодизації правового регулювання впровадження електронного урядування в Україні. Детальний аналіз зазначеного питання не охоплюється предметом нашого дослідження, зазначимо лише, що Україна, обравши курс на впровадження електронного урядування, забезпечила до середини 2019 року умови та правові основи для запровадження таких ІКТ у сферу діяльності органів публічного управління як урядові вебсайти, державні реєстри, інформаційно-комунікативні системи, електронний документообіг, електронний підпис, електронні послуги тощо.

Проблеми правового регулювання створення інформаційного суспільства та впровадження електронного урядування в Україні досліджували І. Арістова [109, с. 118], А. Наumenко, О. Лялюк [110, с. 72], Д. Дубов, М. Ожеван, С. Гнатюк [111, с. 23], В. Ромащенко [112], Е. Аблякимов [113, с. 3], О. Вітюк [114], О. Гриценко [115, с. 81], М. Болдуєв, О. Болдуєва, С. Ісіков [116, с. 119], С. Барегамян, Ю. Карпі [117, с. 7] та інші.

Аналізуючи їх роботи, можна зазначити, що правове регулювання впровадження ІКТ в публічне управління в Україні мало ряд недоліків, до яких можна віднести: розгалуженість, безсистемність та велику кількість нормативних актів, якими врегульовуються зазначені суспільні відносини; відсутність довгострокових документів концептуального та стратегічного характеру, спрямованих на визначення напрямів впровадження електронного урядування; неузгодженість термінологічного апарату в різних нормативно-

правових актах; недостатня увага до врегулювання питань кібербезпеки; відсутність механізмів громадського контролю за електронним урядуванням; слабка взаємодія між різними органами публічного управління; недостатнє правове забезпечення діяльності в Інтернеті; відсутність єдиної платформи для надання електронних послуг; відсутність механізмів належного моніторингу та оцінки ефективності електронного урядування; неефективність електронного документообігу; неврахування потреб маломобільних осіб при формуванні правових вимог до ІКТ, які впроваджувалися в публічне управління (електронних сервісів, сайтів, електронних послуг тощо) і т.ін.

Наступним етапом впровадження ІКТ в публічне управління, як зазначалося раніше, є цифровізація. Ще в кінці 90-х середині 2000-х років Патрік Данліві (P. Dunleavy), Хелен Маргеттс (H. Margetts), Саймон Бастов (S. Bastow), Джейн Тінклер (J. Tinkler) в своїх роботах описали трансформацію державного управління під впливом ІКТ, зазначивши, що «електронне урядування» (англ. e-Government) поступиться місцем «цифровій ері управління» (англ. Digital Era Governance), яке характеризуватиметься реінтеграцією послуг, наданням цілісних сервісів для громадян та запровадженням цифрових інструментів та технологій в адмініструванні [118; 119; 120].

Цифровізація (від англ. digitalization) дослівно перекладається як оцифрування (приведення у цифрову форму). За визначенням М. Міхровської, в 90-х роках цей термін означав «процес від підготовки та перетворення до представлення та архівування аналогових друкованих документів усіх видів у цифровий, тобто машиночитаний та передаваний формат» [121], проте на сьогодні він означає зміни в усіх сферах суспільного життя, пов'язані з використанням інформаційних та цифрових технологій [122, с. 7], використання можливостей онлайн та інноваційних цифрових технологій усіма учасниками економічної системи – від окремих людей до

великих компаній та держав [123, с. 71], втілення цифрових технологій в усі види суспільного життя [124]. Згідно абзацу п'ятому розділу «Основні положення» Концепції розвитку цифрової економіки і суспільства України на 2018-2020 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 січня 2018 року № 67-р, цифровізація – це насичення фізичного світу електронно-цифровими пристроями, засобами, системами та налагодження електронно-комунікаційного обміну між ними, що фактично уможливорює інтегральну взаємодію віртуального та фізичного, тобто створює кіберфізичний простір [125]. Отже, цифровізація – це комплексний процес впровадження інформативно-комунікативних і цифрових технологій та інструментів у всі сфери суспільного життя, який змінює способи взаємодії людей, підприємств та держави, сприяє підвищенню ефективності, оперативності, прозорості процесів та розвитку нових форм економічної і соціальної діяльності. Публічне управління є однією із сфер, в які впроваджуються інформаційні та цифрові технології і інструменти.

Дослідженню загальнотеоретичних аспектів цифровізації публічного управління в Україні приділяли свою увагу Н. Бондарчук [126, с. 36-39], Т. Биркович, В. Биркович, О. Кабанець [127], Г. Разумей, М. Разумей [128, с. 139-145], А. Краковська, М. Бабик [129, с. 330], В. Куйбіда, О. Карпенко, В. Наместнік [122, с. 7-9], Т. Кужда, І. Луциків [130, с. 149], В. Логвінов [131, с. 57-59], С. Лукін [132, с. 91-93], В. Рядінська [133], О. Панченко, І. Сердюк [134, с. 107-109], О. Савченко [135, с. 72-77] та інші, які в цілому доходять згоди, що цифровізація публічного управління (цифрове врядування) – це форма організації такого управління, що передбачає використання інформаційно-комунікативних і цифрових технологій та інструментів в системі прийняття та реалізації державно-управлінських рішень, надання адміністративних послуг, формування дієвих державних механізмів реалізації державної політики у всіх сферах життєдіяльності суспільства з метою забезпечення переваг, що надає їх впровадження.

Реальні позитивні зміни, які відбулися у публічному управлінні внаслідок застосування ІКТ на етапі впровадження електронного урядування, обумовили підтримку позиції щодо доцільності реалізації наступного етапу – цифровізації публічного управління. Переваги, які забезпечить впровадження цифровізації, в цілому збігаються з перевагами, що відзначалися у впровадженні електронного урядування, і їх можна систематизувати за такими критеріями: 1) переваги для громадян: доступність, зручність та швидкість при отриманні послуг, що надаються органами публічного управління, часова та просторова незалежність при їх отриманні, забезпечення участі громадян в державному управлінні, створення механізму «зворотного зв'язку»; 2) переваги для органів публічного управління: підвищення ефективності управлінських процесів, покращення внутрішньої організаційно-управлінської діяльності, сприяння оперативності та якості прийняття управлінських рішень, спрощення управлінських процедур, покращення комунікації між органами публічного управління, спрощення кадрового менеджменту, підвищення продуктивності діяльності працівників органів публічної влади; 3) переваги для держави: підвищення ефективності та прозорості (транспарентності) державного управління, оптимізація державних витрат, зменшення корупційних ризиків, покращення комунікації з державою з боку громадян, підвищення цифрової грамотності населення, забезпечення оперативного реагування на надзвичайні ситуації, підвищення довіри до влади, прискорення обігу інформації, підвищення конкурентоспроможності держави, посилення національної безпеки, покращення міжнародного іміджу країни, розвиток цифрової економіки та інновацій, створення сприятливих умов для розвитку суспільства.

Водночас, впровадження цифровізації публічного управління створює певні ризики, на яких наголошують окремі науковці. Так, О. Савченко зазначає, що до таких ризиків відноситься: проблеми правового регулювання у сфері впровадження цифровізації, що приводить до може призвести до

правових колізій, низький рівень цифрових компетенцій державних службовців, що знижує ефективність використання цифрових інструментів, загрози інформаційній безпеці, включаючи можливість несанкціонованого доступу та витоку конфіденційної інформації, поширення фейкової інформації, що підриває довіру до державних інституцій, цифрова нерівність серед громадян, залежність від технологій та можливі технічні збої, що можуть вплинути на безперервність надання державних послуг [136, с. 105], В. Сиротін до таких ризиків відносить відсутність цифрових навичок для ефективної цифровізації, зростання загроз кібербезпеці [137], А. Алієв відзначає скорочення робочих місць, недостатню цифрову грамотність населення та державних службовців [138]. К. Маркевич, систематизуючи результати опитування щодо ризиків, які можуть виникнути внаслідок цифровізації публічного управління, вказує на ймовірність витоку персональних даних, збої у роботі комп'ютеризованих систем, збільшення цифрової «нерівності» населення, порушення ринку праці (підвищення рівня безробіття) у зв'язку з розвитком автоматизації різних процесів, використання робототехніки тощо [139].

Аналіз наукових підходів до ризиків, до яких приводить цифровізація публічного управління, дозволяє згрупувати їх таким чином: підвищення рівня кіберзагроз та витоку даних (оскільки цифровізація передбачає масове збереження персональних даних громадян у державних реєстрах, хакерські атаки можуть приводити до витоку персональних даних, підробки документів та маніпуляції інформацією), цифрова нерівність (відсутність належних цифрових навичок у деяких груп населення, недосконалість цифрової інфраструктури створюють підстави для дискримінації таких груп), ймовірність технічних збоїв (збої у роботі серверів, технічні помилки, залежність від технологій (насамперед, інтернету), неефективні механізми контролю, ймовірність встановлення авторитарного контролю з боку держави за поведінкою осіб, втрата традиційних робочих місць. Зменшення

впливу зазначених ризиків можливо шляхом належного правового регулювання.

В Україні перехід від етапу впровадження електронного урядування до етапу цифровізації публічного управління можна вважати здійсненим зі створення Міністерства цифрової трансформації, положення про яке було затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 18 вересня 2019 року № 856 [140]. Незважаючи на виклики, перед якими опинилася Україна з того часу (пандемія, збройна агресія) правове регулювання цифровізації публічного управління здійснювалося швидкими темпами.

Прийняття нормативно-правових актів стратегічного та концептуального значення, які визначали подальші напрями і заходи щодо впровадження цифрових технологій та інструментів у сферу публічного управління, а також планів дій щодо їх реалізації обумовили прийняття ряду нормативно-правових актів, які врегульовували ці процеси.

Стратегія реформування державного управління України на 2016–2020 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 червня 2016 року № 474 «Деякі питання реформування державного управління України» [141], Стратегія реформування державного управління України на період до 2021 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 червня 2016 року № 474 [141], Стратегія реформування державного управління України на 2022–2025 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 21 липня 2021 року № 831-р, Концепція розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018–2020 роки, схвалену розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 січня 2018 року № 67-р обумовили прийняття Законів України «Про електронні комунікації» від 16 грудня 2020 року № 1089-IX, «Про особливості надання публічних (електронних публічних) послуг» від 15 липня 2021 року № 1689-IX, «Про хмарні послуги» від 17 лютого 2022 року № 2075-IX, «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в

України» від 15 липня 2021 року № 1667-IX, «Про публічні електронні реєстри» від 18 листопада 2021 року № 1907-IX, «Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сферах електронних комунікацій, радіочастотного спектра та надання послуг поштового зв'язку» від 4 грудня 2019 року № 1137 тощо.

Проблемам правового регулювання цифровізації публічного управління в Україні приділили свою увагу Н. Бондарчук, Н. Дуброва [142], О. Вінник [143, с. 21-32], Н. Гавриленко [144, с. 39-43], О. Духовна [145], А. Довбенко [146], В. Луценко, Т. Пікуля [147, с. 61-67], О. Савченко [136, с. 102-108], Н. Хлібороб [148], Д. Шматков [149, с. 169-176], А. Краковська, М. Бабики [150, с. 329-334] та інші, аналіз робіт яких з цього питання переконує, що основні проблеми правового регулювання впровадження електронного урядування в Україні переважно залишилися не вирішеними, і на сьогоднішній день притаманні також правовому регулюванню цифровізації публічного управління (розгалуженість, безсистемність нормативно-правових актів, якими врегульовуються відносини у цій сфері, відсутність довгострокових документів стратегічного характеру (наприклад, Національної стратегії цифровізації публічного управління), неузгодженість термінології тощо). Проте, не можна не відмітити, що законодавець зробив ряд кроків, спрямованих на усунення окремих недоліків у цій сфері – посилив вимоги до кібербезпеки в органах публічного управління (прийнявши ряд змін до Закону України «Про основні засади забезпечення кібербезпеки України» від 5 жовтня 2017 року № 2163-VIII), встановив єдині стандарти створення та функціонування публічних електронних реєстрів та надання публічних послуг (Закони України «Про публічні електронні реєстри» від 18 листопада 2021 року № 1907-IX, «Про особливості надання публічних (електронних публічних) послуг» від 15 липня 2021 року № 1689-IX), закріпив можливості використання електронних документів та запровадження принципу надання публічної (електронної публічної) послуги

за замовчуванням (Закон України «Про особливості надання публічних (електронних публічних) послуг» від 15 липня 2021 року № 1689-IX), встановив особливості використання хмарних послуг органами публічного управління (Закон України «Про хмарні послуги» від 17 лютого 2022 року № 2075-IX) тощо. Водночас, науковці виділяють й нові проблеми, притаманні правовому регулюванню впровадження цифрових технологій та інструментів у сферу публічного управління. Так, Н. Бондарчук, Н. Дуброва наголошують, що законодавство відстає від розвитку цифрових технологій і пропонують прийняти кодифікований нормативний акт (Цифровий кодекс), який має стати комплексним законодавчим актом, що забезпечує правове регулювання всієї системи суспільних відносин в інформаційній сфері, насамперед, обіг даних та інформації у цифровій формі, і встановлювати правила та стандарти щодо використання технологій у всіх сферах життя [142]. Н. Хлібороб, надаючи оцінку Закону України «Про особливості надання публічних (електронних публічних) послуг», зазначає, що поряд із позитивними моментами, такими як створення можливості використання електронних документів та запровадження принципу надання публічної (електронної публічної) послуги за замовчуванням, його норми дуже узагальнено врегульовують відносини у цій сфері, тому для належної реалізації його правових положень необхідно ухвалити низку підзаконних актів. Крім цього, наукиня наголошує на відсутності системної концепції цифровізації публічного управління, що призводить до фрагментарності та непослідовності у впровадженні цифрових рішень, відсутності правових механізмів для забезпечення рівного доступу до цифрових послуг для всіх верств населення, особливо для осіб з обмеженими можливостями та мешканців віддалених регіонів, відсутності єдиних стандартів та протоколів для взаємодії різних інформаційних систем у публічному управлінні тощо [148]. О. Савченко підкреслює, що чинне законодавство не завжди відповідає сучасним вимогам цифрової трансформації, що створює правові прогалини

та ускладнює впровадження новітніх технологій у публічному секторі, не завжди забезпечує належний рівень захисту персональних даних громадян, які обробляються в електронних системах публічного управління, підвищуючи ризики несанкціонованого доступу та кібератак, не встановлює належних правових вимог щодо підвищення кваліфікації та навчання персоналу у сфері цифрових технологій, знижує ефективність впровадження цифрових рішень [136, с. 103] тощо.

Отже, правове регулювання цифровізації публічного управління в Україні на сучасному етапі має такі недоліки: розгалуженість, безсистемність та велика кількість нормативних актів, які врегульовують впровадження цифрових технологій та інструментів в усі сфери суспільного життя, в тому числі – в публічне управління, конкуренція норм законів та підзаконних нормативних актів у сфері цифровізації публічного управління; відсутність кодифікованого нормативно-правового акту, норми якого б врегульовували відносини у сфері впровадження та функціонування цифрових технологій та інструментів, в тому числі – в публічне управління (Цифровий кодекс) та довгострокових документів стратегічного характеру, які б визначали напрями впровадження цифрових технологій та інструментів саме у публічне управління; невизначеність та неузгодженість термінології; недостатнє врегулювання питань інформаційної безпеки та захисту даних, інтероперабельності та стандартизації для взаємодії різних інформаційних систем у публічному управлінні; неефективність правових механізмів електронного документообігу; відсутність правових механізмів для забезпечення рівного доступу до цифрових послуг для всіх верств населення, особливо для осіб з обмеженими можливостями та мешканців віддалених регіонів, правових вимог щодо підвищення кваліфікації та навчання персоналу у сфері цифрових технологій, механізмів належного моніторингу та оцінки ефективності використання органами публічного управління

впроваджених цифрових технологій та інструментів, єдиної платформи для надання електронних послуг тощо.

1.3. Генезис правового регулювання цифровізації адміністрування податків і зборів в Україні

Одним з важливих напрямів цифровізації публічного управління стала цифровізація управління державними фінансами, елементом якого є управління податковою системою. Впровадження інструментів спочатку електронного урядування, а потім цифровізації в публічне управління не могло обійти таку важливу сферу суспільних відносин як податкові, а отже спочатку ІКТ, а потім цифрові платформи та інструменти стали все більше застосовуватися в організаційно-управлінській діяльності податкових органів для удосконалення, спрощення, здешевлення, забезпечення транспарентності справляння податків і зборів, взаємодії з платниками податків та надання їм сервісних послуг, забезпечення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства і т.ін. Таке впровадження вимагало застосування механізмів, які б легітимізували цей процес, тобто правового регулювання.

В період до 2010 року стратегічних та концептуальних документів, якими б передбачалися впровадження ІКТ в управління в податковій системі прийнято не було, хоча правове регулювання впровадження електронного урядування в систему публічного управління в цілому впливало і на податкову сферу. Так, впровадження електронних платежів та систем електронного переказу коштів Законом України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» від 5 квітня 2001 року № 2346-III [151] створило передумови для сплати податків в електронній формі; визначення правового статусу електронного документу та створення правових підстав для електронного документообігу Законом України «Про електронні документи

та електронний документообіг» від 22 травня 2003 року № 851-IV [152] та Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Типового порядку здійснення електронного документообігу в органах виконавчої влади» від 28 жовтня 2004 року № 1453 [153] забезпечили їх використання в діяльності податкових органів; встановлення правових основ застосування електронного цифрового підпису Законом України «Про електронний цифровий підпис» від 22 травня 2003 року № 852-IV [154] надало можливість електронного звітування у податкових правовідносинах і т.ін.

Проте не можна сказати, що правове регулювання впровадження ІКТ в управління податковою системою не відбувалося взагалі. Навпаки, податкова сфера була було однією з основних, в яку впроваджувалися такі інструменти, і в період до 2010 року було прийнято чимало нормативно-правових актів, спрямованих на таке впровадження. Так, Закон України «Про систему оподаткування» № 1251-XII від 25 червня 1991 року створив підстави інформаційного обліку платників податку, що в майбутньому стало основою подальшої інформатизації в податкових правовідносинах [155], Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 4 грудня 1990 року № 509-XII, в якому визначалися функції податкових органів, зокрема, у сфері збору, обліку та контролю за сплатою податків, створив підґрунтя для формування єдиної інформаційної системи обліку платників податків [156], Постанова Кабінету Міністрів України «Про створення єдиної автоматизованої інформаційної системи державної податкової служби» від 26 липня 1996 року № 1074 запровадила правові підстави створення та функціонування такої системи [157], Постанова Кабінету Міністрів України «Про створення та впровадження державного реєстру фізичних осіб – платників податків» від 3 травня 1999 року № 574 [158] забезпечила організацію автоматизованої обробки інформації про сплату податків та зборів фізичними особами в режимі комп'ютерної мережі і т.ін.

Крім цього, було прийнято ряд відомчих нормативно-правових актів, якими врегульовувалося впровадження ІКТ в управління в податковій системі. Так, наказом Державної податкової адміністрації України (далі – ДПАУ) «Про запровадження автоматизованої системи обліку податків» від 31 березня 1997 року № 80 було запроваджено таку систему, Наказом ДПАУ «Про запровадження автоматизованої обробки податкової звітності» від 3 серпня 1998 року № 346 було визначено механізми обробки декларацій платників податків, Наказом ДПАУ «Про затвердження Порядку подання податкової звітності в електронному вигляді» від 10 квітня 2008 року № 233 надано можливість подачі звітності платниками податків через електронні сервіси ДПАУ, Наказом ДПАУ «Про затвердження форм електронної звітності та порядку її подання» від 31 грудня 2008 року № 569 було регламентовано обов’язкове використання електронної форми подачі звітності для великих платників податків тощо [159].

В наукових працях того періоду переважно вказується на доцільність та ефективність впровадження ІКТ в управління в податковій системі для забезпечення податкового контролю. Так, О. Яковенко у дисертації «Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції управління» визначив доцільність та вказав на необхідність правового регулювання впровадження інформаційних технологій при здійсненні податкового контролю органами ДПСУ [160, с. 9]. Схожу позицію розділяв Ю. Гаруст, який у дисертації «Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України» зосередив увагу на нормативно-правових засадах використання інформаційно-комунікативних технологій у податковому контролі [161, с. 101]. Л. Касьяненко, досліджуючи вплив інформаційних технологій на ефективність податкових процедур, наголошувала на їх позитивних аспектах саме при здійсненні контролю в фінансовій сфері [162, с. 121]. Д. Рева, приділяючи увагу правовим аспектам впровадження інформаційно-комунікативних інструментів в податкове

адміністрування також підкреслювала необхідність їх застосування для забезпечення податкового контролю [163, с. 201].

При цьому, необхідно відмітити, що загальні проблеми, притаманні правовому регулюванню впровадження ІКТ в публічне управління, були притаманні і правовому регулюванню впровадження ІКТ в управління в податковій системі, а саме: розгалуженість, безсистемність та велика кількість нормативних актів, недостатнє врегулювання питань інформаційної безпеки та захисту даних, інтеперабельності та стандартизації для взаємодії різних інформаційних систем, відсутність правових механізмів для забезпечення рівного доступу до ІКТ для всіх верств населення, особливо для осіб з обмеженими можливостями та мешканців віддалених регіонів, правових вимог щодо підвищення кваліфікації та навчання персоналу у сфері користування ІКТ тощо.

Отже, на цьому етапі правове регулювання впровадження ІКТ в управління в податковій системі характеризувалося такими особливостями:

- 1) правове регулювання впровадження інструментів електронного урядування в систему публічного управління впливало і на податкові правовідносини (правові підстави використання таких інструментів в публічному управлінні створювали підґрунтя для їх використання у податковій сфері і, водночас, проблеми, притаманні такому використанню (розгалуженість та колізійність законодавства, недостатнє врегулювання питань інформаційної безпеки та захисту даних, інтеперабельності та стандартизації для взаємодії різних інформаційних систем, інформаційна нерівність населення, відсутність правових вимог до навчання персоналу тощо) впливали на податкові правовідносини);
- 2) здійснювалося без єдиного стратегічного бачення, переважно через відомчі ініціативи та окремі закони;
- 3) безсистемність, неузгодженість, конкуренція, колізійність правових норм;
- 4) метою впровадження була автоматизація збору та обробки даних для удосконалення податкового контролю;
- 5) основним механізмом стали

підзаконні нормативні акти, прийняття яких дозволяло оперативно впроваджувати ІКТ в управління в податковій системі.

Перехід від етапу впровадження ІКТ в управління в податковій системі до етапу впровадження ІКТ в АПЗ відбувся з прийняттям Програми економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», в якій до напрямів державної політики було віднесено підвищення рівня інформаційного забезпечення й впровадження автоматизації в органах державної податкової служби для зниження витрат на адміністрування податкової системи (далі – Програма 2010 – 2014) [165]. Тобто, в цьому документу було визначено, що впровадження ІКТ в податковій системі фактично повинно були зосереджено на впровадженні ІКТ в організаційно-управлінську діяльність податкових органів. Законодавець фактично визнав, що ефективним напрямом впровадження ІКТ в управління в податковій системі є саме впровадження таких технологій в АПЗ. В подальшому його зусилля були зосереджені на формуванні правового регулювання у цій сфері.

Важливим аспектом для правового регулювання впровадження ІКТ в АПЗ стало прийняття на цьому етапі ПК України. Набуття чинності цим нормативно-правовим актом обумовили зміни механізму правового регулювання – внесення змін щодо впровадження ІКТ в АПЗ не підзаконними актами, а законами України, які вносили зміни в ПК України. Було прийнято ряд таких законів: «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» від 7 липня 2011 року № 3609-VI, яким було визначено правові основи подання податкової звітності в електронній формі та використання електронного підпису [165], «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні» від 5 липня 2012 року № 5083-VI, яким було

запроваджено правові підстави використання електронної системи адміністрування податку на додану вартість [166], «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень» від 24 жовтня 2013 року № 657-VII, яким запроваджувалися деякі електронні сервіси для платників податків, зокрема електронний кабінет платника [167] тощо. В підзаконних актах, які приймалися на їх виконання, деталізувалися законодавчі норми, закріплювалися особливості процедури впровадження та функціонування цих технологій, правовий статус суб'єктів, які забезпечували таке впровадження і функціонування та інші аспекти, що забезпечували виконання законодавчих норм тощо. Так, впровадження Єдиного реєстру податкових накладних, функціонування якого було забезпечено прийняттям Порядку ведення такого реєстру, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 1246 від 29 грудня 2010 року [168], дозволило впровадити автоматичну систему зіставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів, яка функціонувала на базі розшифрувань податкових зобов'язань та податкового кредиту; введення в експлуатацію інформаційної системи «Податковий блок» (наказом Державної податкової служби України (далі – ДПСУ) від 24 грудня 2012 року № 1197), дозволило автоматизувати окремі аспекти АПЗ, забезпечило комплексне управління податковою інформацією та значно покращило роботу податкових органів [169]; введення системи електронного декларування податку на додану вартість (наказом Державної податкової служби України від 10 квітня 2008 року № 233) [170]) забезпечило організацію інформаційного обміну під час подання платниками податків податкової звітності до органів державної податкової служби в електронній формі із використанням електронного цифрового підпису тощо.

В наукових працях того періоду набуває активного розповсюдження позиція, що впровадження ІКТ в АПЗ повинно бути спрямовано не лише на

удосконалення механізмів податкового контролю, але й на удосконалення взаємодії між податковими органами та платниками податків, спрощення АПЗ, забезпечення виконання податковими органами своєї сервісної функції, транспарентності в їх діяльності, покращення умов ведення бізнесу в країні тощо. Так, Т. Проценко у своєму дисертаційному дослідженні «Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів» підкреслював прогресивність впровадження електронних сервісів для платників податків, що удосконалює організаційно-управлінську діяльність податкових органів із взаємодії з платниками податків та надання їм сервісних послуг [8, с. 129]. І. Журавльова, І. Латишева, О. Лебідь, аналізуючи інформаційно-комунікативне забезпечення фінансової діяльності, розглядаючи методи та засоби впровадження ІКТ в АПЗ, відзначали позитивний вплив інформаційних технологій на ефективність роботи податкових органів, забезпеченні транспарентності в їх діяльності, зменшенні корупційних ризиків [171, с. 344]. Т. Затонацька підкреслювала роль від впровадження ІКТ у підвищенні прозорості та ефективності податкового адміністрування, що позитивно впливало, на її думку, у формуванні інвестиційної діяльності в Україні [172] тощо.

У подальшому правове регулювання впровадження ІКТ в АПЗ відбувалося за схожою моделлю.

1 серпня 2013 року № 774-р було прийнято Стратегію розвитку системи управління державними фінансами, схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 року № 774-р (далі – Стратегія 2013), в якій як заходи, необхідні для удосконалення податкової системи визначалися: перехід до автоматизації здійснення процедур у податковій та митній сферах; автоматичне бюджетне відшкодування податку на додану вартість; удосконалення механізму автоматичного відшкодування з бюджету податку на додану вартість; налагодження обміну в режимі реального часу між платниками податку на додану вартість та органом доходів і зборів

інформацією про наявність у звітності платника податку розбіжностей з даними контрагентів [173].

Для реалізації зазначених заходів було розроблено та затверджено План заходів щодо реалізації Стратегії – 2013, в якому передбачалися заходи щодо переходу до автоматизації здійснення процедур у податковій та митній сферах [174]. Правове регулювання реалізації заходів, передбачених у вищевказаному Плані, було таким же, як і на попередньому етапі – приймалися закони, які вносили зміни до ПК України, а підзаконні акти, що приймалися на виконання цих законів, деталізували законодавчі норми, закріплювали особливості процедури впровадження та функціонування ІКТ в АПЗ і т.ін. [175, с. 419].

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII було запроваджене електронне адміністрування акцизного податку, що дозволило автоматизувати процеси обліку та контролю за обігом підакцизних товарів [176], а функціонування єдиного реєстру акцизних накладних було забезпечено Порядком ведення Єдиного реєстру акцизних накладних, затвердженим постановою Кабміну від 24.02.2016 № 114 [177]; Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість» від 16 липня 2015 року № 643-VIII було удосконалено правові засади функціонування системи електронного адміністрування податку на додану вартість, що дозволило автоматизувати процеси обліку та відшкодування цього податку [178], а Наказом Міністерства фінансів України від 29 січня 2016 року № 21 було затверджено форми податкової декларації податку на додану вартість, форму уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самотійно виявлених помилок, Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість тощо [179]; Законом

України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII створено правові підстави функціонування електронного кабінету платника податків, що надало можливість дистанційної взаємодії з податковими органами та доступу до інформації про стан розрахунків з бюджетом, та запроваджено реєстр індивідуальних податкових консультацій [180]), а Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження порядку функціонування Електронного кабінету» від 14 липня 2017 року № 637 визначено загальні засади функціонування електронного кабінету, процедури ідентифікації користувачів, взаємодії платників податків з податковими органами через цей кабінет [181], Наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 2017 року № 523 визначався порядок ведення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій [182] і т.ін.

8 лютого 2017 року Розпорядженням Кабінету Міністрів України № 142 була схвалена Стратегія реформування управління державними фінансами на 2017–2020 роки (далі – Стратегія 2017–2020), в якій для подальшого впровадження ІКТ в АПЗ передбачалося збільшення частки податкових декларацій, поданих за допомогою електронних сервісів ДФС, розширення можливостей безперешкодного дистанційного звітування та сплати податків через електронні сервіси та єдиний рахунок, надання необхідних ІТ-сервісів для громадян та бізнесових структур, введення в експлуатацію електронного кабінету платника податків, інтеграцію митних і податкових баз даних, введення в експлуатацію електронного кабінету платника податків, розроблення і впровадження інтерфейсів взаємодії із системами адміністрування податків, автоматизація процесів адміністрування податків [183].

На виконання Стратегії 2017–2020 було прийнято План заходів з її реалізації, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 року № 415, яким передбачалося впровадження застосування

відповідного програмного забезпечення, повнофункціональної системи сервісного обслуговування платників через електронний кабінет, створення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій та його опублікування на офіційному веб-сайті Державної фіскальної служби у відкритому доступі [184].

Реалізація заходів, передбачених у вищевказаних стратегічних та концептуальних документах була здійсненна шляхом прийняття законів, які вносили зміни до ПК України та підзаконних актів, що приймалися на виконання цих законів, деталізували законодавчі норми, закріплювали особливості процедури впровадження та функціонування ІКТ в АПЗ, визначали правовий статус суб'єктів, які забезпечували таке впровадження і функціонування і т.ін. Так, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 року № 466-IX були внесені зміни, спрямовані на вдосконалення функціонування електронного кабінету [185], а Наказом Міністерства фінансів України від 20 червня 2019 року № 266 для реалізації положень зазначеного закону було внесено зміни до Порядку функціонування електронного кабінету [186] і т.ін.

Проблеми правового регулювання впровадження ІКТ в АПЗ на цьому етапі досліджували О. Макух, яка вказувала на фрагментарність правового регулювання в цій сфері та недостатній захист податкової інформації [187, с. 65], О. Семчик, яка наголошувала на відсутності єдиних стандартів електронного документообігу, що впливає на ефективність взаємодії платників податків та контролюючих органів [188, с. 79], О. Дмитрик, яка відзначала неврахування нових електронних інструментів, які з'явилися в технологічному просторі (технології блокчейн) в податковому контролі [189, с. 73], Н. Атамачук, А. Монаєнко, які вказували на необхідність гармонізації податкового законодавства України щодо справляння акцизного податку з

законодавством ЄС в аспекті впровадження сучасних технологій [190, с. 58], Г. Білецька, Н. Ковтунович, які пропонували впровадження в адміністрування податків та зборів в Україні нові технології (е-аудит), які отримали розповсюдження в зарубіжних країнах [191, с. 108] і т.ін.

Особливу увагу хотілося б приділити концептуальним документам, які визначали напрями реформування податкових органів.

27 грудня 2018 року було затверджено Концептуальні напрями реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику, розпорядженням Кабінету Міністрів України № 1101-р, в яких наголошувалося на необхідності автоматизації процесів під час виконання стандартизованих оперативних завдань, забезпеченні безперебійної роботи та спільного доступу до інформаційно-телекомунікаційних систем, баз даних та інших інформаційних ресурсів, що використовуються для АПЗ, розвитку перспективної архітектури інформаційно-телекомунікаційної системи, визначення стандартів та документації інформаційно-телекомунікаційної системи, забезпечення інтеграції і сумісності всіх її компонентів і підсистем, розширення кількості сервісів, що надаються податковими органами в режимі реального часу, впровадження інституту авторизованого економічного оператора (АЕО) [192]. В Плані заходів щодо їх реалізації, затвердженому розпорядженням Кабінету Міністрів України від 5 липня 2019 року № 542, передбачено удосконалення інформаційно-телекомунікаційної системи «Електронний кабінет» щодо впровадження нових/удосконалення існуючих е-сервісів, розроблення та впровадження програмного забезпечення ІТС «Податковий блок» та ІТС «Електронний кабінет», поступове запровадження електронної документальної перевірки (електронного аудиту) спочатку великих платників податків, а в подальшому всіх платників тощо [193].

Отже, правове регулювання впровадження ІКТ в АПЗ на цьому етапі мало такі особливості: 1) періодичне прийняття стратегічних документів

щодо управління державними фінансами, в яких впровадження ІКТ в АПЗ визначалося як пріоритетний напрям державної політики у сфері публічного управління (2010 – 2013, 2014 – 2017, 2017 – 2020 роки); 2) розроблення планів щодо реалізації напрямів державної політики, передбачених у стратегічних документах, в яких визначалися основні аспекти впровадження ІКТ в АПЗ; 3) прийняття концептуальних документів щодо реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику, де впровадження ІКТ і організаційно-управлінських засоби їх діяльності визнано пріоритетним напрямом розвитку (2018 – 2019 роки); 4) прийняття ПК України обумовило зміни у механізмі правового регулювання впровадження ІКТ в АПЗ (приймалися закони, які вносили зміни до цього нормативного акту, де закріплювалися правові підстави впровадження ІКТ в податкові правовідносини, та підзаконні нормативні акти, де деталізувалися законодавчі норми, закріплювалися особливості процедури впровадження та функціонування цих технологій, правовий статус суб'єктів, які забезпечували таке впровадження і функціонування та інші аспекти, що забезпечували виконання законодавчих норм); 5) метою запровадження ІКТ в АПЗ було створення ефективних механізмів взаємодії між податковими органами і платниками податків (електронних сервісів, електронного кабінету тощо), спрощення податкових процедур для платників (електронне адміністрування окремих податків та зборів, електронне звітування тощо), удосконалення податкового контролю (електронний аудит), забезпечення транспарентності управління в податкових правовідносинах, зниження витрат на АПЗ; 6) технічні та логічні неузгодженості в нормах податкового законодавства, відставання від стрімкого розвитку технологій; 7) недостатнє врегулювання питань інформаційної безпеки та захисту даних, інтегрованості та стандартизації для взаємодії різних інформаційних систем (насамперед, податкових та митних органів) [194, с. 108].

Перехід до етапу цифровізації АПЗ в Україні можна відбувся з прийняттям Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року, схваленої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2021 року № 1467-р (далі – Стратегія 2021–2025), в якій визначено, що протягом останніх десятиріч досягнуто значного прогресу в розбудові системи управління державними фінансами для забезпечення її відповідності вимогам цифрової економіки, що відбулося переважно завдяки впровадженню ІКТ [195]. Прийняття цього документу є декларацією наряду державної політики та визнанням того, що в країні створені умови для переходу до розбудови цифрової економіки та цифровізації системи управління державними фінансами, частиною якої є цифровізація АПЗ.

В Стратегії 2021–2025 як позитивні досягнення у сфері впровадження ІКТ в АПЗ визначаються розроблення нормативного регулювання впровадження ІТ-проектів, передбачених у Плані заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують митну та податкову політику, зокрема впровадження Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, доопрацювання інформаційно-телекомунікаційної системи «Податковий блок», забезпечення доступу до сервісів системи електронного адміністрування податку на додану вартість та сервісів системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, впроваджені механізми зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, проведення аудиту інформаційних технологій тощо [195]. Серед напрямів цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами, визначених у Стратегії, до напрямів цифровізації АПЗ можна віднести: е-

централізацію IT-ресурсів та IT-функцій Мінфіну і центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, з пріоритетним використанням хмарних технологій, створенням єдиного сховища даних, поступовим переходом на новий рівень сервісно орієнтованих систем шляхом забезпечення доступності державних послуг у режимі он-лайн; впровадження апаратно-програмного комплексу для здійснення контролю за виявленням та запобіганням загрозам зовнішнього та внутрішнього втручання у роботу баз даних та інформаційних ресурсів ДПСУ, що використовуються для АПЗ запровадження електронного аудиту спочатку великих платників податків, а далі всіх інших платників (пункт 1 «Дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі» розділу IV «Стратегічні цілі та показники їх досягнення»)[196].

Прийняття цієї Стратегії створило підстави трансформації правового регулювання адміністрування податків та зборів в контексті необхідності вирішення таких завдань: 1) здійснення переходу на безпаперове середовище/повний перехід на електронний документообіг між центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, розпорядниками бюджетних коштів, а також суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іншими платниками податків; 2) забезпечення електронної інформаційної взаємодії діючих електронних сервісів суб'єктів системи управління державними фінансами із Єдиним державним вебпорталом електронних послуг для надання дистанційного доступу до деяких послуг, що надаються громадянам та бізнесу в системі управління державними фінансами; 3) розширення масштабів використання сервісної моделі надання хмарних послуг тощо.

В Плані заходів з реалізації Стратегії 2021–2025, схваленому розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 року

№ 1805-р, передбачалося впровадження таких інструментів цифровізації АПЗ: засобів інформаційної безпеки для здійснення контролю та моніторингу адміністрування ДПСУ баз даних та інформаційних ресурсів, що використовуються для АПЗ (для підвищення інституційної спроможності ДПСУ у частині виявлення та запобігання загрозам зовнішнього та внутрішнього втручання у роботу баз даних та інформаційних ресурсів ДПСУ) (пункт 3); запровадження електронної документальної перевірки («е-аудит») великих платників податків (пункт 4); приєднання до автоматичного обміну фінансовою інформацією на міжнародному рівні та міждержавними звітами (пункти 8, 9) [197].

Виходячи з заходів цифровізації АПЗ, передбачених у Стратегії 2021–2025 та Плані заходів з його реалізації, правове регулювання у цій сфері мало розвиватися шляхом врегулювання впровадження інструментів цифровізації в правовідносини з: 1) забезпечення комплексності і гармонізації законодавства з забезпечення централізації ІТ-ресурсів та ІТ-функцій органів управління державними фінансами, стандартизації цифрових сервісів у податковому адмініструванні; 2) врегулювання використання хмарних технологій, створення єдиного сховища даних; 4) удосконалення доступності послуг у режимі он-лайн; 3) підвищення інституційної спроможності ДПСУ у частині виявлення та запобігання загрозам зовнішнього та внутрішнього втручання у роботу баз даних та інформаційних ресурсів; 5) формування правової бази запровадження е-аудиту; 6) забезпечення міжнародної взаємодії в сфері приєднання до автоматичного обміну фінансовою інформацією.

Крім Стратегії 2021–2025, було прийнято Розпорядження Кабінету Міністрів України «Деякі питання цифрової трансформації» від 17 лютого 2021 року № 365-р (сьогодні втратило чинність), яким схвалювалися пріоритетні напрями та завдання (проекти) цифрової трансформації на період до 2023 року, до яких було віднесено запровадження таких інструментів

цифровізації в АПЗ: забезпечення електронної взаємодії між місцевими фінансовими органами, автоматизація взаємодії між Казначейством та ДПСУ з питань виконання місцевих бюджетів та сплати податків у розрізі платників (пункт 2 розділу 5); створення інформаційної системи електронного адміністрування акцизного податку з алкогольних напоїв за допомогою марки акцизного податку, включаючи можливість генерування на кожній марці акцизного податку нанесення на товар QR-коду (пункт 4 розділу 5); запровадження електронної системи відстеження руху тютюнових виробів з нанесенням на кожну пачку сигарет унікального ідентифікатора (пункт 4 розділу 5); оновлення електронних послуг кабінету платника податків на базі Єдиного державного вебпорталу електронних послуг, автоматизація функцій, пов'язаних з моніторингом результативності розгляду судами податкових спорів, проведенням податкових перевірок, прийняттям, зберіганням та обміном інформацією за міжнародними стандартами обміну фінансовою інформацією (CRS та CbC), роботою територіальних підрозділів (автоматизоване робоче місце), формуванням архіву електронних документів (пункт 6 розділу 5) [193].

Виходячи з заходів цифровізації АПЗ, передбачених у Розпорядження Кабінету Міністрів України «Деякі питання цифрової трансформації», правове регулювання у цій сфері мало розвиватися шляхом врегулювання впровадження інструментів цифровізації в правовідносини з: 1) забезпечення автоматизації взаємодії між місцевими та фінансовими органами управління державними фінансами; 2) удосконалення адміністрування податків та зборів (зокрема акцизного податку); 3) удосконалення функціонування ІКТ, впроваджених в АПЗ раніше (зокрема електронного кабінету); 4) удосконалення адміністрування податкового контролю; 5) створення автоматизованого робочого місця для співробітників ДПСУ; 6) визначення правового статусу архіву електронних даних [198, с. 75].

27 грудня 2023 року розпорядженням Кабінету Міністрів України № 1218-р було схвалено Національну стратегію доходів до 2030 року (далі – Стратегія–2030), в якій визначалися такі інструменти цифровізації, що підлягали впровадженню в АПЗ:

1) *для підвищення дотримання рівня податкового законодавства:* продовжити розробку, тестування та впровадження ІТ-рішень для обробки даних стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA) для цілей «Е-аудиту», забезпечити розробку нормативно-правових актів (щодо обов’язкового подання SAF-T UA усіма великими платниками податків, а в подальшому – усіма платниками ПДВ (4.2.2(b) пункт 3.1 розділу 1 Таблиці 1.1 Стратегії); впровадити новітні підходи і технології до обробки та аналізу інформації для цілей податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення. Розробити та впровадити ІТ-рішення для автоматизації роботи з великими масивами даних (пункт 4.2.2(c) розділу 1 Таблиці 1.1 Стратегії); розробити та впровадити ІТ-рішення для автоматизації обміну інформацією з іноземними компетентними органами при здійсненні податкового контролю у галузі міжнародного оподаткування (зокрема, в частині контролю за трансфертним ціноутворенням, виплатою пасивних доходів, контрольованим іноземними компаніями (пункт 4.2.2(d) розділу 1 Таблиці 1.1 Стратегії); забезпечити розробку нормативно-правових актів для відображення в системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (далі – СЕА РПСЕ) даних про власників пального для виявлення фіктивних операцій (пункт 4.2.2(e) розділу 1 Таблиці 1.1 Стратегії); забезпечити розробку нормативно-правових актів, необхідних для впровадження автоматизованої системи контролю за обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (електронна простежуваність) відповідно до Закону України від 29 червня 2023 року № 3173-IX (пункт 4.2.2(e) розділу 1 Таблиці 1.1 Стратегії); забезпечити удосконалення технології передачі даних від реєстраторів розрахункових

операцій (далі – РРО) до ДПС та забезпечити передачу від Системи обліку даних реєстраторів розрахункових операцій (далі – СОД РРО) до РРО повідомлень про отримання та результати валідації електронних документів. Забезпечити доопрацювання відповідних ІТ-рішень ДПС (4.2.2(f) розділу 1 Таблиці 1.1 Стратегії); забезпечити розробку проектів законів та підзаконних нормативно-правових актів, спрямованих на удосконалення процедур збору, передачі, зберігання та аналізу даних про проведені розрахункові операції, а також запровадження альтернативного (порівняно з технологією НБУ) способу захисту та передачі до ДПС даних, що формуються РРО (4.2.2(f) розділу 1 Таблиці 1.1 Стратегії); забезпечити розробку нормативно-правових актів, необхідних для покращення роботи з податковим боргом фізичних та юридичних осіб (зокрема налагодження інформаційної взаємодії ДПСУ з Держказначейством та банками), надання податковим органам прав та обов’язків щодо сегментації категорій боржників та пріоритезації погашення податкового боргу платників податків. Після прийняття змін – розробити та впровадити відповідні ІТ-рішення. Розробити та впровадити ІТ-рішення для контролю за процесом погашення податкового боргу в ДПС (4.2.2(g) розділу 1 Таблиці 1.1 Стратегії);

2) для *цифровізації*: ІТ-консолідація інформаційних ресурсів суб’єктів системи управління державними фінансами, зокрема ДПС, на рівні Мінфіну та забезпечення адміністрування цих інформаційних ресурсів незалежним адміністратором (ІТ-установою) (пункт 4.2.3 (а) розділу 1 Таблиці 1.1 Стратегії); впровадження системи управління інформаційної безпеки в ІТ-установі, впровадження стандартів ISO/IEC 27001:2005 та проведення сертифікаційного аудиту на відповідність системи управління інформаційної безпеки вимогам стандарту ISO (пункт 4.2.3(а) розділу 1 Таблиці 1.1 Стратегії); впровадження заходів, спрямованих на безпеку використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках. Розробка концепції та політики безпеки використання

податковими органами (персоніфікованої) деперсоніфікованої інформації про платників податків. Створення в єдиній інформаційно-комунікаційній системі системи управління державними фінансами окремого захищеного контуру, з кодуванням (декодуванням) відкритих на сьогодні персональних ідентифікаторів платників податків з метою забезпечення функціонування інформаційних систем контролюючих органів в режимі обробки деперсоніфікованої інформації про таких платників податків (пункт 4.2.3(b) розділу 1 Таблиці 1.1 Стратегії); забезпечення інтеграції з європейськими системами ПДВ, відшкодування ПДВ, моніторингу руху акцизних товарів, системами платіжної інформації тощо згідно з Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження (4.2.3(c) розділу 1 Таблиці 1.1 Стратегії) [199].

Виходячи з заходів цифровізації АПЗ, передбачених у Стратегії – 2030, правове регулювання цифровізації АПЗ мало розвиватися шляхом врегулювання впровадження інструментів цифровізації в правовідносини з:

- 1) забезпечення взаємодії (насамперед, інформаційної) між різними органами управління державними фінансами;
- 2) визначення правового статусу адміністраторів інформаційних ресурсів суб'єктів системи управління державними фінансами, зокрема незалежних;
- 3) забезпечення адміністрування окремих податків (зокрема акцизного податку);
- 3) удосконалення адміністрування податкового контролю;
- 4) удосконалення кіберзахисту, впровадження стандартів інформаційної безпеки;
- 5) забезпечення міжнародної співпраці з іноземними компетентними органами при здійсненні податкового контролю у галузі міжнародного оподаткування, інтеграції з європейськими системами адміністрування податку на додану вартість та акцизного товару, платіжної інформації тощо.

Крім цього, у Стратегії–2030 міститься ряд безпосередніх вимог щодо удосконалення нормативно-правового регулювання у сфері АПЗ, спрямованих на впровадження цифровізації в цій сфері, а саме вимагається

розробити та прийняти: 1) Концепцію та політику безпеки використання податковими органами (персоніфікованої) деперсоніфікованої інформації про платників податків; 2) нормативно-правові акти, які врегулюють порядок відображення в системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (СЕА РПСЕ) даних про власників пального для виявлення фіктивних операцій, впровадження автоматизованої системи контролю за обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (електронна простежуваність); 3) нормативно-правові акти, спрямовані на удосконалення процедур збору, передачі, зберігання та аналізу даних про проведені розрахункові операції, а також запровадження альтернативного способу захисту та передачі до ДПСУ даних, що формуються реєстраторами розрахункових операцій; 4) нормативно-правові акти, необхідні для покращення роботи з податковим боргом фізичних та юридичних осіб (зокрема налагодження інформаційної взаємодії ДПС з Держказначейством та банками, надання податковим органам прав та обов'язків щодо сегментації категорій боржників та пріоритезації погашення податкового боргу платників податків).

2 серпня 2024 року було прийнято Розпорядження Кабінету Міністрів України «Деякі питання цифрової трансформації» № 735-р, в якому до пріоритетних напрямів та завдань (проектів) цифрової трансформації на 2024–2026 роки в аспекті впровадження цифровізації в АПЗ відноситься: забезпечення електронної інформаційної взаємодії між місцевими фінансовими органами та ДПСУ щодо встановлених місцевих податків та/або зборів та податкових пільг із сплати місцевих податків та/або зборів через інформаційно-аналітичну систему управління плануванням та виконанням місцевих бюджетів «LOGICA» (пункт 3 розділу 10 «Фінанси»), розроблення, дослідна експлуатація та впровадження інформаційно-комунікаційної системи електронного аудиту «Е-аудит» (пункт 4 розділу 10 «Фінанси»), розроблення, дослідна експлуатація та забезпечення

функціонування автоматизованої системи управління податковими ризиками як допоміжного інструменту для підвищення ефективності та якості процесу виявлення і оцінки податкових ризиків, забезпечення швидкого та точного оброблення великих обсягів інформації (пункт 5 розділу 10 «Фінанси»), розроблення програмного забезпечення для формування матеріалів фактичних перевірок в електронній формі (пункт 6 розділу 10 «Фінанси»), розроблення, дослідна експлуатація та впровадження інформаційно-комунікаційної системи «Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення» (пункт 7 розділу 10 «Фінанси»), розроблення, дослідна експлуатація та впровадження інформаційно-комунікаційної системи «Обмін інформацією з іноземними компетентними органами» з подальшою інтеграцією в інформаційно-комунікаційну систему ДПСУ (пункт 8 розділу 10 «Фінанси»), розвиток інформаційно-комунікаційних систем «Електронний кабінет», «Податковий блок» у частині автоматизації процесу адміністрування майнових податків (пункт 9 розділу 10 «Фінанси»), впровадження інформаційно-комунікаційних технологій для вдосконалення системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (пункт 10 розділу 10 «Фінанси»), модернізація та розвиток інформаційно-комунікаційної системи ДПСУ для завершення створення аналітичної складової системи обліку даних реєстраторів розрахункових операцій, а також для виявлення та усунення причин неможливості обробки даних, що надходять від реєстраторів розрахункових операцій та програмних реєстраторів розрахункових операцій (пункт 11 розділу 10 «Фінанси»), розроблення, дослідна експлуатація та впровадження підсистеми «Робота з боргом» інформаційно-комунікаційної системи ДПСУ (пункт 12 розділу 10 «Фінанси»), створення та забезпечення функціонування електронної системи обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (пункт 13 розділу 10

«Фінанси»), розроблення, дослідна експлуатація та забезпечення електронної інформаційної взаємодії з надавачами платіжних послуг у процесі формування органами ДПСУ платіжних інструкцій на примусове списання коштів з рахунків платників податків, які мають податковий борг, їх надсиланні та виконанні (пункт 13 розділу 10 «Фінанси»), розроблення програмного забезпечення та запровадження технічного устаткування Єдиного реєстру рахунків фізичних і юридичних осіб та індивідуальних банківських сейфів (пункт 26 розділу 27 «Антикорупційна діяльність»), розвиток Порталу Дія в частині інтеграції електронного кабінету платника податків, забезпечення проведення автоматичної перевірки відомостей про кінцевого бенефіціарного власника засобами Порталу Дія з використанням відомостей з Єдиного державного демографічного реєстру, Державного реєстру фізичних осіб – платників податків (пункт 26 розділу 27 «Антикорупційна діяльність») [200].

Виходячи з заходів цифровізації АПЗ, передбачених у Розпорядженні Кабінету Міністрів України «Деякі питання цифрової трансформації» від 2 серпня 2024 року № 735-р, правове регулювання у цій сфері мало розвиватися шляхом врегулювання впровадження інструментів цифровізації в правовідносини з: 1) забезпечення взаємодії між місцевими фінансовими органами та органами публічного управління (зокрема ДПСУ), між різними органами публічного управління (зокрема ДПСУ), між платниками податків та податковими органами, між податковими органами і надавачами платіжних послуг; 2) удосконалення адміністрування податкового контролю (впровадження електронного аудиту, автоматизованої системи управління податковими ризиками, фактичних перевірок в електронній формі) та окремих податків (майнових податків, акцизного податку); 3) удосконалення функціонування ІКТ, впроваджених в АПЗ раніше (інформаційно-комунікаційних систем «Електронний кабінет», «Податковий блок», «Обмін інформацією з іноземними компетентними органами», аналітичної складової

системи обліку даних реєстраторів розрахункових операцій тощо) та забезпечення функціонування нових (підсистеми «Робота з боргом» інформаційно-комунікаційної системи ДПСУ, електронної системи обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, Єдиного реєстру рахунків фізичних і юридичних осіб та індивідуальних банківських сейфів, Порталу Дія в частині інтеграції електронного кабінету платника податків, автоматизованої системи роботи з великими масивами даних тощо); 4) забезпечення відповідності АПЗ України стандартам ЄС [201, с. 300].

Рішенням Комітету з управління інформаційними технологіями у системі управління державними фінансами від 18 грудня 2024 року було затверджено План цифрового розвитку Державної податкової служби України до 2030 року (далі – План 2030) [202], який було введено в дію наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2024 року № 660 [203], де визначено пріоритетні напрями та етапи цифрової трансформації ДПСУ з урахуванням Національної стратегії доходів до 2030 року. В цьому Плані зазначається, що використання сучасних інформаційних технологій дозволяє концептуально змінити парадигму податкового адміністрування і до основних переваг автоматизації процесів адміністрування відносить забезпечення відповідності податкової системи України стандартам ЄС, спрощення та доступність податкових сервісів для платників податків, зниження витрат на податкове адміністрування, зменшення адміністративного навантаження та адміністративних бар'єрів (зменшення витрат часу та праці на подання та сплату податків та інші заходи податкового контролю); автоматизація процесів податкового контролю та забезпечення обробки великих масивів даних (SAF-T UA); підвищення ефективності та прозорості роботи ДПС шляхом автоматизації аналізу ризиків, пов'язаних з великими обсягами даних у трансфертному ціноутворенні [202].

До перспективних напрямів впровадження інструментів цифровізації в АПЗ в Плані 2030 віднесено: створення Автоматизованої системи управління податковими ризиками (АСУПР) (підпункт 1.1 пункту 1 «Покращення комплаєнсу» розділу 2 «Поточний стан цифрової трансформації»); створення ІКС для електронного аудиту «Е-аудит» (підпункт 2.1 пункту 2 «Реформи у сфері доброчесності та ефективне адміністрування» розділу 2 «Поточний стан цифрової трансформації»); впровадження та розвиток програмного забезпечення ІЛС ДПС для інформаційної взаємодії органів ДПС, Державної казначейської служби України та банків, небанківських надавачів платіжних послуг, емітентів електронних грошей у процесі передачі платіжних інструкцій на примусове списання (стягнення) коштів в електронній формі (підпункт 2.2 пункту 2 «Реформи у сфері доброчесності та ефективне адміністрування» розділу 2 «Поточний стан цифрової трансформації»); розроблення, тестування ІТ-рішень, необхідних для функціонування електронної системи контролю за обігом тютюнових виробів, алкогольних напоїв та рідин, що використовуються в електронних сигаретах та участь у заходах з її розроблення (підпункт 2.2 пункту 2 «Реформи у сфері доброчесності та ефективне адміністрування» розділу 2 «Поточний стан цифрової трансформації»); розроблення програмного забезпечення щодо цифровізації формування матеріалів фактичних перевірок (підпункт 3.1 пункту 3 «Якість даних та управління даними» розділу 2 «Поточний стан цифрової трансформації»); розроблення програмного забезпечення та технічного устаткування Єдиного реєстру рахунків фізичних і юридичних осіб та індивідуальних банківських сейфів (підпункт 3.2 пункту 3 «Якість даних та управління даними» розділу 2 «Поточний стан цифрової трансформації»); розвиток системи обліку реєстраторів розрахункових операцій ДПС (підпункт 3.3 пункту 3 «Якість даних та управління даними» розділу 2 «Поточний стан цифрової трансформації»); інтегрування ІКС ДПС із системами ЄС, а саме з: електронною системою комплексного

обслуговування (VAT OSS (One Stop Shop), системою VAT Refunds, Центральною електронною системою платіжної інформації CESOP (The Central Electronic System of Payment information), Системою «Excise Movement and Control System (EMCS), а також підключення до платформ Common Communication Network (CCN), Common System Interface (CSI) (підпункт 4.1 пункту 4 «Євроінтеграція» розділу 3 «Цифрова трансформація бізнес-процесів»); розроблення IT-рішення для автоматичного обліку запитів у рамках міжнародного обміну інформацією (пункт 4.2 пункту 4 «Євроінтеграція» розділу 3 «Цифрова трансформація бізнес-процесів»); інтеграція з міжнародною системою обміну інформацією з податковими органами країн – учасниць Багатосторонньої угоди DPI дотримання модельних правил ОЕСР/DAC 7 у частині звітності цифрових платформ (підпункт 4.3 пункту 4 «Євроінтеграція» розділу 3 «Цифрова трансформація бізнес-процесів»); доопрацювання та удосконалення ІКС «Електронний кабінет» (підпункт 1.1 пункту 1 «Покращення компаєнсу» розділу 4 «Ініціативи із запровадження цифрових рішень, розвиток цифрової інфраструктури»); доопрацювання ІКС «Податковий блок» - отримання інформації від Казначейства через API (підпункт 1.2 пункту 1 «Покращення компаєнсу» розділу 4 «Ініціативи із запровадження цифрових рішень, розвиток цифрової інфраструктури»); доопрацювання та удосконалення ІКС «Податковий блок» у частині роботи з боргом (підпункт 2.1 пункту 2 «Реформи у сфері доброчесності та ефективного адміністрування» розділу 4 «Ініціативи із запровадження цифрових рішень, розвиток цифрової інфраструктури»); побудова системи інформаційного управління (MIS) в частині створення функціоналу для централізованого формування звітності ДПСУ та її територіальних органів (підпункт 2.2 пункту 2 «Реформи у сфері доброчесності та ефективного адміністрування» розділу 4 «Ініціативи із запровадження цифрових рішень, розвиток цифрової інфраструктури»); створення системи управління знаннями e-Learning (підпункт 2.3 пункту

2 «Реформи у сфері доброчесності та ефективного адміністрування» розділу 4 «Ініціативи із запровадження цифрових рішень, розвиток цифрової інфраструктури»); модернізація ІКС «Податковий блок» у частині адміністрування майновими податками (земля, нерухомість, транспорт) (підпункт 2.4 пункту 2 «Реформи у сфері доброчесності та ефективного адміністрування» розділу 4 «Ініціативи із запровадження цифрових рішень, розвиток цифрової інфраструктури»); удосконалення системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (підпункт 2.5 пункту 2 «Реформи у сфері доброчесності та ефективного адміністрування» розділу 4 «Ініціативи із запровадження цифрових рішень, розвиток цифрової інфраструктури»); створення сховища даних (DWH) (підпункт 3.1 пункту 3 «Якість даних та управління даними» розділу 4 «Ініціативи із запровадження цифрових рішень, розвиток цифрової інфраструктури»); інтеграція ІКС ДПС з інформаційними системами держави та державних реєстраторів (підпункт 3.2 пункту 3 «Якість даних та управління даними» розділу 4 «Ініціативи із запровадження цифрових рішень, розвиток цифрової інфраструктури»); розвиток ІТ-інфраструктури, обладнання (підпункт 3.3 пункту 3 «Якість даних та управління даними» розділу 4 «Ініціативи із запровадження цифрових рішень, розвиток цифрової інфраструктури»); завершення розроблення, тестування та впровадження ІКС «Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з транспарентного ціноутворення (Big Data TP) (підпункт 3.4 пункту 3 «Якість даних та управління даними» розділу 4 «Ініціативи із запровадження цифрових рішень, розвиток цифрової інфраструктури»); впровадження апаратно-програмного комплексу для контролю, у тому числі моніторингу Міністерства фінансів адміністрування ДПС баз даних та інформаційних ресурсів (підпункт 4.1 пункту 4 «Безпека даних» розділу 4 «Ініціативи із запровадження цифрових рішень, розвиток цифрової інфраструктури»); участь у межах компетенції в ІТ-консолідації

інформаційних ресурсів суб'єктів управління державними фінансами, на рівні Міністерства фінансів України (підпункт 4.2 пункту 4 «Безпека даних» розділу 4 «Ініціативи із запровадження цифрових рішень, розвиток цифрової інфраструктури») [202].

Для реалізації заходів цифровізації АПЗ, передбачених у Плані-2030, правове регулювання у цій сфері має розвиватися шляхом врегулювання впровадження інструментів цифровізації в правовідносини з: 1) забезпечення взаємодії між різними органами публічного управління (зокрема ДПСУ) та банками, небанківськими надавачами платіжних послуг, емітентами електронних грошей; 2) удосконалення адміністрування заходів податкового контролю та справляння певних податків (акцизного податку, майнових податків), 3) удосконалення функціонування ІКТ, впроваджених в АПЗ раніше (ІКС «Електронний кабінет», ІКС «Податковий блок», системи обліку реєстраторів розрахункових операцій ДПСУ) та забезпечення функціонування нових (автоматизованої системи управління податковими ризиками (АСУПР), електронного аудиту, ІКС «Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з транспарентного ціноутворення (Big Data TP).

Підсумовуючи аналіз стратегічних документів, прийнятих щодо цифровізації АПЗ, констатуємо, що для реалізації заходів, передбачених в них, законодавець визначив такі напрями правового регулювання впровадження цифровізації АПЗ: 1) удосконалення правових засад функціонуючих ІКТ в АПЗ (електронних реєстрів, електронного кабінету, інформаційно-комунікативних систем, автоматизованих систем, Порталу Дія в частині інтеграції електронного кабінету платника податків тощо) та розроблення правових підстав впровадження нових інструментів цифровізації АПЗ (автоматизованої системи управління податковими ризиками (АСУПР), електронного аудиту, автоматизованої системи роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з транспарентного

ціноутворення (Big Data TP), Порталу Дія тощо), спрямованих на реалізацію сервісної функції адміністрування податків; 2) удосконалення правових засад функціонуючих ІКТ в АПЗ та розроблення правових підстав запровадження нових інструментів цифровізації, що забезпечують адміністрування заходів податкового контролю; 3) удосконалення правових засад функціонуючих ІКТ в АПЗ та розроблення правових підстав запровадження нових інструментів цифровізації, що забезпечують справляння певних податків (податку на додану вартість, акцизного податку, майнових податків); 4) удосконалення правових засад функціонуючих ІКТ в АПЗ та розроблення правових підстав запровадження нових інструментів цифровізації, що сприяють міжвідомчій та міжнародній взаємодії суб'єктів адміністрування податків; 5) посилення вимог щодо кібербезпеки [204].

Реалізація напрямів, визначених у вищевказаних стратегічних документах, у сфері цифровізації АПЗ послідовно здійснюється шляхом розроблення та прийняття відповідних законів, які вносять зміни до ПК України та підзаконних нормативних актів, які деталізують їх положення.

З прийняттям Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 15 липня 2021 року № 1667-IX, було запроваджено функціонування правового режиму Дія Сіті – реєстру, який ведеться в електронній формі та містить інформацію про юридичних осіб, що перебувають або перебували у статусі резидента Дія Сіті [205]. Правовий режим оподаткування резидентів Дія Сіті було забезпечено прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» 14 грудня 2021 року № 1946-IX [206]. Норми цих законів взаємопов'язані – особливий правовий режим оподаткування, передбачений Законом України № 1946-IX, встановлюється лише для осіб, що перебувають у статусі резидента Дія Сіті, а порядок отримання такого статусу регулюється нормами Закону № 1667-IX. Крім цього, прийнято ряд підзаконних

нормативних актів, які деталізували норми зазначених нормативних актів: Постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 року № 1445 «Деякі питання реалізації положень Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», де затверджується порядок подання та розгляду заяв про набуття статусу резидента «Дія Сіті» [207], Постанова Кабінету Міністрів України від 19 квітня 2022 року № 467 «Про визначення видів діяльності, здійснення яких стимулюється шляхом створення правового режиму Дія Сіті», в якій встановлюється перелік видів діяльності, які надають право юридичним особам претендувати на статус резидента Дія Сіті [208], Наказ Міністерства фінансів України від 17 березня 2022 року № 99 «Про затвердження форми Заяви про перехід юридичної особи на оподаткування як резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах або відмову від такого оподаткування та Порядку подання та розгляду такої Заяви», який визначає форму та процедуру подання такої заяви для переходу на спеціальний режим оподаткування резидентів Дія Сіті або відмови від нього [209] тощо. 4 грудня 2024 року Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» № 4113-IX внесено нові зміни до норм ПК України щодо запровадження особливого режиму оподаткування резидентів Дія Сіті, введення податкових стимулів для ІТ-компаній тощо [210].

6 жовтня 2022 року було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів» № 2654-IX, яким введено правовий режим оподаткування електронних резидентів – іноземців, які зареєструвалися в Україні як підприємці і ведуть підприємницьку діяльність без фізичної присутності на території країни [211]. 5 вересня 2023 Кабінет Міністрів України прийняв Постанову № 970 «Деякі питання діяльності електронних резидентів (е-

резидентів) та ведення інформаційної системи Е-резидент», яка визначає механізм отримання іноземцем статусу е-резидента онлайн [212].

7 лютого 2023 року було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо електронної ідентифікації та електронних довірчих послуг» № 2918-IX, який закріпив підстави використання платниками податків альтернативних засобів електронного підпису та проходження з їх допомогою електронної ідентифікації [213].

29 червня 2023 року було прийнято Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів щодо забезпечення електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах» від № 3173, нормами якого впроваджувалися електронна марка акцизного податку та визначалися підстави використання Електронної система обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах для цілей податкового контролю [214]. При цьому, ведення цієї системи відбувається відповідно до Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилятів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» від 18 червня 2024 року № 3817-IX [215] та Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання створення та функціонування Електронної системи обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах» від 4 жовтня 2024 року № 1142 [216].

23 лютого 2024 року було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо вдосконалення онлайн-комунікації з платниками податків та уточнення окремих положень законодавства» № 3603-IX, яким платники податків отримали можливість брати участь у розгляді матеріалів скарг або перевірок

у режимі відеоконференції для інших процедур, таких як взаємне узгодження, а також подавати заявки на включення до Реєстру неприбуткових установ та організацій, на реєстрацію платником ПДВ та єдиного податку під час державної реєстрації нової юридичної особи або внесення змін до відомостей про неї [217]. Наказом Міністерства фінансів України від 4 червня 2024 року № 274 було внесено зміни до Порядку розгляду заяви (справи) за процедурою взаємного узгодження, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 грудня 2020 року № 820, які передбачають можливість залучення платників податків або їх представників до консультацій з компетентними органами інших країн у режимі відеоконференції [218].

З метою створення Автоматизованої системи управління податковими ризиками (АСУПР) було запроваджено експериментальний проект щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі України, функціонування якого було забезпечено набуттям чинності 31 липня 2024 року Постановою Кабінету Міністрів України від 25 липня 2024 року № 854, якою затверджено Порядок реалізації експериментального проекту щодо функціонування цієї системи [219].

Отже, ДПСУ активно впроваджує інформаційні та цифрові технології та інструменти в управлінську діяльність зі справляння податків та зборів, що сприяє її трансформації в цифрову сервісну службу і дозволяє конкурувати з іншими органами публічного управління, контролювати більший обсяг фіскальних функцій і взаємодіяти з платниками податків на високому інформаційному рівні, звільняючи їх від обов'язку нарахування податків, звітності і помилок, тобто забезпечуючи гарантовану державою можливість громадянам і юридичним особам здійснювати їх конституційні права та виконувати обов'язки у сфері оподаткування. Діяльність ДПСУ у цьому напрямку не обмежується сервісним електронним обслуговуванні, але й

спрямовується на розробку нової стратегічної спрямованості соціально орієнтованої взаємодії між податковими органами як суб'єктом публічного управління з одного боку та платниками податків з іншого.

Можна констатувати, що відбувається перехід на цифрову систему податкового адміністрування, яке забезпечує збільшення інформативного наповнення електронних серверів податкових органів для зручності платника податків через підвищення якості наданих електронних послуг та зростання їх різноманіття. При цьому, необхідно підкреслити, що головною перевагою, яку надає цифровізація АПЗ, є її соціальна орієнтованість, націленість на потреби громадян, спрямованість на зручність для населення, а не лише для правозастосовника.

Особливу увагу необхідно приділити імплементації актів права ЄС в національне законодавство України щодо цифровізації АПЗ.

18 червня 2019 року в рамках співпраці Центрального агентства з управління проектами, Представництва Європейського Союзу в Україні, Міністерства фінансів України, ДПСУ, Державної митної служби України було запроваджено Програму Європейського Союзу з підтримки управління державними фінансами в Україні (EU4PFM) [220]. В рамках реалізації даної програми, окрім затвердження Концептуальних напрямків реформування системи податкових органів, розробки та затвердження Дорожньої карти приєднання України до спільної транзитної процедури ЄС/ЄАВТ, впровадження Плану дій BEPS, ратифікації угоди по MLI та інших потужних нововведень, компоненти Програми EU4PFM спрямовані на підтримку податкових реформ, розбудову потенціалу з управління державними фінансами, включаючи посилення процесу цифровізації АПЗ відповідно до стандартів ЄС [221].

Низка аспектів щодо проведення цифровізації у податковій сфері була передбачена також в рамках реформ за програмою «Ukraine Facility», схваленою у квітні 2024 року Єврокомісією [222]. Згідно її положень

передбачалось ухвалення довгострокового стратегічного плану цифрового розвитку, цифровізацій та цифрової трансформації ДМС України та ДПС України згідно положень Національної стратегії доходів 2030 [199]. Остання передбачала низку рекомендацій щодо здійснення заходів інтеграції інформаційно-комунікаційних систем податкових органів України до систем ЄС у багатьох напрямках.

Також в рамках підписаного Меморандуму між Україною та ЄС щодо отримання макрофінансової допомоги, була розроблена Концепція впровадження е-аудиту для платників податків [223] з метою переходу Україною до якісно нового рівня проведення контрольних-перевірочних операцій. В рамках реалізації даної Концепції, в Україні з 2021 року введений обов'язок великих платників податків на запит контролюючого органу подання аудиторського файлу (SAF-T UA), а також його аналіз шляхом використання спеціалізованого програмного забезпечення.

Правова підстава для реалізації зазначених положень Меморандуму була створена шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України (п.85.2 ст.85 [50]), прийняття Наказу Міністерства фінансів України «Про внесення змін до Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки» від 15.09.2020 № 561 [224] та інших нормативно-правових актів.

У квітні 2024 року була прийнята програма «Ukraine Facility», яка схвалена Єврокомісією, де передбачено такі заходи щодо інтеграції інформаційно-комунікаційних систем ДПС України із системами ЄС: 1) забезпечення інтеграції з Європейськими системами ПДВ, відшкодування ПДВ, моніторингу руху акцизних товарів; 2) підключення України до системи безпекового обміну інформацією між податковими адміністраціями країн ЄС; 3) інтеграція із системою транскордонних онлайн-продажів B2C, центральною електронною системою платіжної інформації «Central Electronic System of Payment information» (CESOP) для виявлення можливого

шахрайства з ПДВ в електронній комерції, що здійснюється продавцями, створеними в інших державах-членах чи країнах, що не входять до ЄС; 4) інтеграція з європейською системою моніторингу руху акцизних товарів – «Excise Movement and Control System» (EMCS); 5) вдосконалення механізму організації та здійснення е-аудиту відповідно до європейських стандартів [225].

1 квітня 2023 року на виконання вимог Директиви Європейського Парламенту і Ради (ЄС) 2015/2366 від 25 листопада 2015 року «Про платіжні послуги на внутрішньому ринку, про внесення змін до Директив 2002/65/ЄС, 2009/110/ЄС та 2013/36/ЄС і Регламенту (ЄС) № 1093 та про скасування Директиви 2007/64/ЄС», в платіжну інфраструктуру України був запроваджений міжнародний стандарт ISO 20022, який надає можливість здійснювати примусове списання (стягнення) коштів з рахунку платника в електронній формі в автоматичному режимі через систему електронних платежів СЕП 4.0, а Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо платіжних послуг» від 12 січня 2023 року № 2888-IX розширив можливості застосування стягнення коштів також і з рахунків/електронних гаманців, відкритих у банках, небанківських надавачів платіжних послуг, емітентів електронних грошей [226]. До його прийняття нормативних підстав для інформаційної взаємодії органів управління публічними фінансами та банків, небанківських надавачів платіжних послуг, емітентів електронних грошей у процесі обміну платіжними інструкціями на примусове списання (стягнення) коштів в електронній формі не було, отже можна вказати на здійснення імплементацію окремих актів права ЄС в національне законодавство в частині цифровізації АПЗ.

Отже, євроінтеграційний вектор України та інтенсивний розвиток транскордонних економічних відносин за участю фізичних та юридичних осіб України зумовили необхідність координації у підходах до впроваджених

механізмів цифровізації АПЗ, і відповідно, й потребу в уніфікації правових стандартів у цій сфері, яка здійснюється шляхом імплементації актів права ЄС у національні правові акти, які врегульовують впровадження цифрових та інформаційно-комунікативних технологій в АПЗ.

Проблемам правового регулювання цифровізації АПЗ приділяли увагу О. Бурашнікова [227, с. 148-157], Е. Дмитренко [228, с. 46-51], Л. Марченко [229, с. 127-134], Н. Гавриленко, О. Грищенко, Н. Козіцька [230, с. 57], А. Колісник [231, с. 233], Т. Мединська, Н. Ногінова [232, с. 90-96], Б. Харковський [233, с. 40-52], Н. Лагодієнко, Л. Склад, С. Степаненко [234, с. 78-82], А. Подольська [235, с. 67-71], В. Дем'янишин, З. Лободіна, В. Костецький [236, с. 58-70], С. Криниця [237, с. 63-70] та інші.

Позитивно оцінюючи в цілому діяльність уряду у зазначеній сфері, науковці вказують ряд недоліків. Так, Е. Дмитренко визначає відсутність в українському законодавстві визначення «електронний аудит» та наголошує на необхідності розроблення стандарту аудиторського файлу, вимог щодо навчання фахівців контролюючого органу, проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків тощо [228, с. 46]. А. Колісник наполягає на необхідності розробки дієвого правового механізму захисту податкової інформації та вказує на некоректність впровадження особливого режиму оподаткування для резидентів Дія Сіті [231, с. 232]. Н. Ткачук відзначає відсутність законодавчої бази щодо впровадження штучного інтелекту, технології блокчейн в АПЗ [238, с. 15]. Її думку підтримують Т. Мединська, Н. Ногінова [232, с. 92], Н. Лагодієнко, Л. Склад, С. Степаненко [234, с. 79], А. Подольська [235, с. 68] та інші. В. Дем'янишин, З. Лободіна, В. Костецький серед напрямів правового регулювання у сфері цифровізації АПЗ вказує законодавче регулювання функціонування цілісної системи державного прогнозування та стратегічного планування економічного і соціального розвитку [236, с. 60]. Л. Марченко підкреслює необхідність подальшого розвитку українського законодавства щодо цифровізації АПЗ у

векторі міжнародного співробітництва [229, с. 130] і ми погоджуємося з їх думками.

Також науковці із занепокоєнням констатують, що більш прозорі елементи оцифрованого податкового менеджменту призвели до погіршення результатів діяльності підприємств, збільшивши загальний податковий тягар, зменшивши обсяг нових інвестицій, посиливши фінансові труднощі і, зрештою, зменшивши операційний дохід [239]. Зазначені тенденції прослідковуються й надалі. В Україні ця теза підтверджується практикою сьогодення. Так, відповідно до статті 3 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР суб'єкти господарювання, які здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або в безготівковій формі (із застосуванням електронних платіжних засобів, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, а також операції з приймання готівки для виконання платіжної операції зобов'язані: проводити розрахункові операції на повну суму покупки (надання послуги) через зареєстровані, опломбовані у встановленому порядку та переведені у фіскальний режим роботи реєстратори розрахункових операцій або через зареєстровані фіскальним сервером контролюючого органу програмні реєстратори розрахункових операцій зі створенням у паперовій та/або електронній формі відповідних розрахункових документів, що підтверджують виконання розрахункових операцій, або у випадках, передбачених цим Законом, із застосуванням зареєстрованих у встановленому порядку розрахункових книжок [240]. Очевидно, що підвищення вимог до здійснення розрахункових операцій, а також й в цілому до податкової звітності, та встановлення обов'язку з використання господарюючими суб'єктами – платниками податків спеціалізованого програмного забезпечення з метою забезпечення відповідності цифровим

стандартам збільшують адміністративні та операційні витрати платників податків. Особливо помітним це стає для малих та середніх господарюючих суб'єктів, адже для них певні витрати становлять додатковий фінансовий тягар зважаючи на те, що такі особи можуть не мати достатніх ресурсів для ефективного впровадження та підтримки таких систем. Окрім того, електронна комунікація, електронне звітування тощо, неодмінно тягнуть за собою необхідність відповідати новим технічним вимогам, а значить і здійснення витрат на придбання або оновлення ІТ-систем, навчання працівників та адаптацію внутрішніх господарських процесів. Тож, із великим позитивним ефектом щодо цифровізації в сфері оподаткування, ми також констатуємо збільшення залежності платників податків від ІТ-інфраструктури та надійності цифрових систем. І тут потрібно згадати про ІТ-безпеку, втрату даних, певні проблеми в електронних системах, що із достатньо великою вірогідністю можуть серйозно вплинути на здатність платників податків вчасно виконувати обов'язки із податкової звітності і зі сплати податків. Останнє своєю чергою може призвести до залучення таких осіб до фінансової та іншої відповідальності. Тож у розглядуваному контексті наведемо думку С. Liuhong, який у своїй роботі «Research on Tax Collection and Administration Application and Legal Issues Based on Big Data Analysis» підкреслює: епоха цифрової економіки, принеши більше можливостей для розвитку, висвітлила недоліки та дефекти чинної системи податкового законодавства. Відповідні правові системи, чи то податкова реєстрація, чи то податковий менеджмент, потребують перегляду та вдосконалення, щоб адаптуватися до зростаючої структури ринкових транзакцій [241].

На наш погляд, податкове адміністрування є тією сферою управління публічними фінансами, в яку здійснюється активне і планомірне впровадження інформаційних та цифрових технологій.

Цифровізація податкового адміністрування суттєво впливає на податкові правовідносини, зокрема сприяє узгодженню приватних та публічних інтересів у сфері оподаткування; спрощує виконання податкових обов'язків завдяки електронному обміну інформацією (бо зменшує часові витрати на виконання податкових зобов'язань), встановлює нові права й обов'язки суб'єктів, зокрема щодо використання цифрових та інформаційно-комунікаційних технологій у під час оподаткування, створює основу для переходу від традиційного податкового контролю до податкового моніторингу, забезпечує ефективність податкової політики шляхом розробки зрозумілих і доступних програм та форм звітності для платників податків, сприяє трансформації податкового адміністрування: від командно-адміністративного управління до партнерської взаємодії між податковими органами та платниками, перетворюючи податкові органи на сервісні інституції; сприяє прозорості, підвищенню економічної ефективності, оптимізації витрат на АПЗ та використанню цифрових технологій у державному управлінні, зміцненню податкової дисципліни та розвитку податкової культури, удосконалює механізми справляння податків і зборів, роблячи їх більш ефективними та зручними.

З огляду на впроваджені інформаційні та цифрові технології і інструменти в податкове адміністрування в Україні на сучасному етапі, можна говорити про перехід до цифрового податкового адміністрування, яке можна визначити як організаційно-управлінську діяльність спеціально уповноважених на реалізацію податкової політики органів державної влади, що забезпечена нормативно-правовим регулюванням, будується на принципах податкового планування, податкового регулювання та податкового контролю з використанням інформаційних і цифрових технологій та інструментів, яка спрямована на забезпечення інтересів платників податків, соціальних зобов'язань держави та міжнародну співпрацю з компетентними органами іноземних країн.

Крім цього, необхідно відмітити, що ДПСУ активно інтегрує інформаційні та цифрові технології у процес управління податками і зборами, що сприяє її перетворенню на сучасну цифрову сервісну службу. Це дозволяє їй ефективно взаємодіяти з платниками податків, розширювати контроль за фіскальними процесами та конкурувати з іншими органами публічного управління. Завдяки автоматизації процесів, платники податків звільняються від необхідності самотійного нарахування податків, ведення звітності та можливих помилок, що забезпечує їм гарантовану державою реалізацію конституційних прав і виконання обов'язків у сфері оподаткування. Аналіз впроваджених інформаційних і цифрових технологій і інструментів в податкове адміністрування на сучасному етапі та запланованих на майбутнє переконує, що окрім електронного обслуговування, діяльність податкової служби також спрямована на розробку нової стратегічної моделі соціально орієнтованої взаємодії, що передбачає партнерські відносини між податковими органами як суб'єктом державного управління та платниками податків, підвищуючи рівень довіри і співпраці.

Підсумовуючи зазначене, констатуємо що подальше удосконалення правового регулювання цифровізації АПЗ вимагає: 1) розроблення та прийняття нормативно-правових актів, спрямованих на удосконалення функціонування електронних реєстрів, електронного кабінету та інших цифрових та інформаційних технологій, держателями яких є податкові органи, правових засад податкового контролю в умовах цифровізації (зокрема, впровадженню електронного аудиту); справляння окремих податків та зборів (податку на додану вартість, акцизного податку тощо); забезпечення обміну інформацією між податковими органами та іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та фінансовими установами в сфері виконання бюджетів за доходами в процесі реалізації діяльності з АПЗ (зокрема, щодо надання податковим органам прав та обов'язків щодо сегментації категорій боржників та пріоритезації

погашення податкового боргу платників податків), міжвідомчої та міжнародної взаємодії в сфері протидії порушенням законодавства України в умовах цифровізації; порядку збору, передачі, зберігання та аналізу даних про проведені розрахункові операції, а також запровадження альтернативного способу захисту та передачі до ДПСУ даних, що формуються реєстраторами розрахункових операцій; 2) розроблення та прийняття Концепції та політики безпеки використання податковими органами (персоніфікованої) деперсоніфікованої інформації про платників податків; 3) подальшої імплементації актів права ЄС в національне законодавство, зокрема в аспекті уніфікації правових стандартів у сфері цифровізації АПЗ.

Висновки до розділу 1

1. Розвиток адміністрування податків та зборів на сучасному етапі неможливий без використання цифрових та інформаційно-комунікативних технологій, впровадження їх в організаційно-управлінську діяльність податкових органів, надання сервісних послуг, пов'язаних з оподаткуванням, платникам податків, справляння податків та зборів, здійснення податкового контролю тощо, що суттєво впливає на податкові правовідносини і обумовлює необхідність теоретичного дослідження правового регулювання адміністрування податків та зборів в умовах цифровізації.

2. Теоретико-методологічні підходи до визначення поняття «адміністрування податків та зборів» формувалися на двох етапах: 1) з початку 2000-х до 2013 року, коли сформувалися: а) правовий підхід, прихильники якого акцентували увагу на правовідносинах, що виникали між державними органами та платниками податків (А. Селіванов, О. Солдатенко, Т. Проценко та інші); б) управлінський підхід, прихильники якого робили наголос на управлінських процесах організації та контролю за справлянням

податків та зборів, діяльності державних органів, спрямованої на забезпечення функціонування податкової системи (І. Таранов, В. Марченко, В. Савчук та інші); в) системно-організаційний підхід, прихильники якого визначили прийоми, методи, процедури, форми, засоби тощо, за допомогою яких здійснюватися управлінська діяльність у податковій сфері (О. Бандурка, В. Понікаров, С. Попова, М. Чинчин та інші); 2) з 2013 досьогодні, коли наукові погляди щодо визначення сутності адміністрування податків та зборів змістилися у бік комплексного підходу, який інтегрував раніше окремо виділені аспекти (правові, управлінські та системно-організаційні) в єдине системне розуміння, яке дослідники стали визначати як взаємопов'язані елементи єдиного процесу, що включає синхронно працюючі організаційно-правові інструменти, спрямовані на управління у податковій сфері (І. Ясько, А. Христофоров, О. Коваль та інші), акцентуючи увагу на сервісній функції (Р. Рачинський, В. Хомутенко, І. Луценко та інші).

3. Трансформація поняття «адміністрування податків і зборів» пов'язано з розвитком ринкових відносин, зміною принципів та структури економіки та переосмисленням функцій податкових органів (визнанням їх сервісної функції). У сучасних умовах успішність податкового адміністрування має важливе значення для зростання економічного добробуту держави, що вимагає подальшого теоретичного осмислення цього поняття та вдосконалення відповідного сегмента законодавства з метою дотримання та розвитку конституційно встановлених гарантій соціальної держави.

Вважаємо, що адміністрування податків і зборів – це закріплена нормами права сукупність організаційно-управлінських засобів (процедур, інструментів, методів) діяльності спеціально уповноважених органів державної влади (контролюючих органів і їх посадових осіб), що визначають їх компетенцію щодо справляння податків і зборів, взаємодію з платниками податків та надання їм сервісних послуг, забезпечення податкового

контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також порядок міжнародної співпраці з компетентними органами іноземних держав.

4. Цифровізація – це комплексний процес впровадження цифрових та інформаційно-комунікативних технологій у всі сфери суспільного життя, який змінює способи взаємодії людей, підприємств та держави, сприяє підвищенню ефективності, оперативності, прозорості процесів та розвитку нових форм економічної і соціальної діяльності. Цифровізація публічного управління (цифрове врядування) – це форма організації такого управління, що передбачає використання цифрових технологій та інструментів в системі прийняття та реалізації державно-управлінських рішень, надання адміністративних послуг, формування дієвих державних механізмів реалізації державної політики у всіх сферах життєдіяльності суспільства.

5. Переваги від цифровізації публічного управління: 1) для населення: доступність, зручність та швидкість при отриманні послуг, що надаються органами публічного управління, часова та простора незалежність при їх отриманні, забезпеченні участі громадян в державному управлінні, створення ефективного механізму «зворотного зв'язку» між державою та населенням; 2) для органів публічного управління: підвищення ефективності управлінських процесів, покращення внутрішньої організаційно-управлінської діяльності, сприяння оперативності та якості прийняття управлінських рішень, спрощення управлінських процедур, покращення комунікації між органами публічного управління, спрощення кадрового менеджменту, підвищення продуктивності діяльності працівників органів публічної влади; 3) для держави: підвищення ефективності та прозорості (транспарентності) державного управління, оптимізація державних витрат, зменшення корупційних ризиків, покращення комунікації громадян з державою, підвищення цифрової грамотності населення, забезпечення оперативного реагування на надзвичайні ситуації, підвищення довіри до

влади, прискорення обігу інформації, підвищення конкурентоспроможності держави, посилення національної безпеки, покращення міжнародного іміджу країни, розвиток цифрової економіки та інновацій, створення сприятливих умов для розвитку суспільства.

Ризики, до яких приводить цифровізація публічного управління: підвищення рівня кіберзагроз та витоку даних (оскільки цифровізація передбачає масове збереження персональних даних громадян у державних реєстрах, хакерські атаки можуть приводити до витоку персональних даних, підробки документів та маніпуляції інформацією), цифрова нерівність (відсутність належних цифрових навичок у деяких груп населення, недосконалість цифрової інфраструктури створюють підстави для дискримінації таких груп), ймовірність технічних збоїв (збої у роботі серверів, технічні помилки, залежність від технологій (насамперед, інтернету), неефективні механізми контролю, ймовірність встановлення авторитарного контролю з боку держави за поведінкою осіб, втрата традиційних робочих місць. Зменшення впливу зазначених ризиків можливо шляхом належного правового регулювання.

6. В Україні цифровізація публічного управління визнана напрямом державної політики, для реалізації якого прийнята значна нормативно-правова база. Формуванню правового регулювання цифровізації публічного управління в Україні передувало прийняття нормативної бази щодо створення інформаційного суспільства, а потім – впровадження електронного урядування, в процесі створення якої було допущено ряд недоліків системного характеру, частина з яких продовжує негативно впливати на суспільні відносини з впровадження цифрових технологій та інструментів в публічне управління.

На сучасному етапі правовому регулюванню цифровізації публічного управління в Україні притаманні такі недоліки: розгалуженість, безсистемність та велика кількість нормативних актів, які врегульовують

впровадження цифрових технологій та інструментів в усі сфери суспільного життя, в тому числі – в публічне управління, конкуренція норм законів та підзаконних нормативних актів у сфері цифровізації публічного управління; відсутність кодифікованого нормативно-правового акту, норми якого б врегульовували відносини у сфері впровадження та функціонування цифрових та інформаційно-комунікативних технологій і інструментів, в тому числі – в публічне управління та довгострокових документів стратегічного характеру, які б визначали напрями їх впровадження саме у публічне управління в цілому; невизначеність та неузгодженість термінології; недостатнє врегулювання питань інформаційної безпеки та захисту даних, інтероперабельності та стандартизації для взаємодії різних інформаційних систем у публічному управлінні; неефективність правових механізмів електронного документообігу; відсутність правових механізмів для забезпечення рівного доступу до цифрових послуг для всіх верств населення, особливо для осіб з обмеженими можливостями та мешканців віддалених регіонів, правових вимог щодо підвищення кваліфікації та навчання персоналу у сфері цифрових технологій, механізмів належного моніторингу та оцінки ефективності використання органами публічного управління впроваджених цифрових технологій та інструментів, єдиної платформи для надання електронних послуг тощо.

7. Цифровізація адміністрування податків та зборів є важливою складовою цифровізації управління у податковій системі, яка є елементом управління державними фінансами.

Адміністрування податків та зборів у умовах цифровізації передбачає впровадження цифрових та інформаційно-комунікативних систем і інструментів в організаційно-управлінську діяльність податкових органів для удосконалення, спрощення, здешевлення, забезпечення транспарентності справляння податків і зборів, взаємодії з платниками податків та надання їм сервісних послуг, забезпечення податкового контролю, притягнення до

відповідальності за порушення податкового законодавства, переведення податкових процедур у електронний формат, автоматизацію процесу нарахування та сплати податків, введення в дію електронних сервісів, електронного документообігу, створення єдиного інформаційного простору для контролюючих органів та платників податків, а також реалізації міжнародної співпраці з компетентними органами іноземних держав.

8. Процес цифровізації адміністрування податків та зборів включає етап впровадження ІКТ в управління в податковій системі (як елементу управління державними фінансами), етап впровадження ІКТ в адміністрування податків та зборів і етап впровадження інструментів цифровізації в АПЗ, правове регулювання на яких певним чином відрізняється.

Правове регулювання впровадження ІКТ в управління в податковій системі (1991–2010 роки) характеризується такими особливостями 1) правове регулювання впровадження інструментів електронного урядування в систему публічного управління впливало і на податкові правовідносини (правові підстави використання таких інструментів в публічному управлінні створювали підґрунтя для їх використання у податковій сфері і, водночас, проблеми, притаманні такому використанню (розгалуженість та колізійність законодавства, недостатнє врегулювання питань інформаційної безпеки та захисту даних, інтеперабельності та стандартизації для взаємодії різних інформаційних систем, інформаційна нерівність населення, відсутність правових вимог до навчання персоналу тощо) впливали на податкові правовідносини); 2) здійснювалося без єдиного стратегічного бачення, переважно через відомчі ініціативи та окремі закони; 3) безсистемність, неузгодженість, конкуренція, колізійність правових норм; 4) метою впровадження була автоматизація збору та обробки даних для удосконалення податкового контролю; 5) основним механізмом стали підзаконні нормативні

акти, прийняття яких дозволяло оперативно впроваджувати ІКТ в управління в податковій системі.

Правове регулювання впровадження ІКТ в АПЗ (2010 – 2020 роки) характеризується такими особливостями: 1) періодичне прийняття стратегічних документів щодо управління державними фінансами, в яких впровадження ІКТ в АПЗ визначалося як пріоритетний напрям державної політики у сфері публічного управління (2010 – 2013, 2014 – 2017, 2017 – 2020 роки); 2) розроблення планів щодо реалізації напрямів державної політики, передбачених у стратегічних документах, в яких визначалися основні аспекти впровадження ІКТ в АПЗ; 3) прийняття концептуальних документів щодо реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику, де впровадження ІКТ і організаційно-управлінських засоби їх діяльності визнано пріоритетним напрямом розвитку (2018 – 2019 роки); 4) прийняття ПК України обумовило зміни у механізмі правового регулювання впровадження ІКТ в АПЗ (приймалися закони, які вносили зміни до цього нормативного акту, де закріплювалися правові підстави впровадження ІКТ в податкові правовідносини, та підзаконні нормативні акти, де деталізувалися законодавчі норми, закріплювалися особливості процедури впровадження та функціонування цих технологій, правовий статус суб'єктів, які забезпечували таке впровадження і функціонування та інші аспекти, що забезпечували виконання законодавчих норм); 5) метою запровадження ІКТ в АПЗ було створення ефективних механізмів взаємодії між податковими органами і платниками податків (електронних сервісів, електронного кабінету тощо), спрощення податкових процедур для платників (електронне адміністрування окремих податків та зборів, електронне звітування тощо), удосконалення податкового контролю (електронний аудит), забезпечення транспарентності управління в податкових правовідносинах, зниження витрат на АПЗ; 6) технічні та логічні неузгодженості в нормах податкового законодавства, відставання від

стрімкого розвитку технологій; 7) недостатнє врегулювання питань інформаційної безпеки та захисту даних, інтероперабельності та стандартизації для взаємодії різних інформаційних систем (насамперед, податкових та митних органів).

Правове регулювання цифровізації АПЗ (2021 рік – теперішній час) перебуває на етапі становлення і характеризується такими особливостями: 1) прийняття стратегічних документів, спрямованих на цифровізацію системи управління державними фінансами, реформування податкової системи в умовах розбудови цифрової економіки та планів їх реалізації; 2) визначення заходів подальшої цифровізації АПЗ та напрямів правового регулювання впровадження цифрових та інформаційно-комунікативних технологій в АПЗ, спрямованих на реалізацію сервісної функції адміністрування податків, заходів податкового контролю, справляння податків, сприяння міжвідомчій та міжнародній взаємодії у податковій сфері, забезпечення кібербезпеки тощо; 3) напрями правового регулювання впровадження цифровізації в АПЗ обумовлюється правовим регулювання розвитку цифрової економіки в Україні та тісно пов'язане з прийняттям інших законів та нормативно-правових актів, спрямованих на стимулювання такого розвитку, а також міжнародними зобов'язаннями України з імплементації актів права ЄС в національне законодавство, зокрема в аспекті уніфікації правових стандартів у сфері цифровізації АПЗ; 4) механізм правового регулювання впровадження інструментів цифровізації АПЗ передбачає прийняття закону, який вносить зміни до ПК України та ряду підзаконних актів, де деталізуються положення, що забезпечують виконання законодавчих норм; 5) недоліки, притаманні правовому регулюванню цифровізації публічного управління, впливають на правове регулювання цифровізації АПЗ; 6) євроінтеграційний вектор України та інтенсивний розвиток транскордонних економічних відносин за участю фізичних та юридичних осіб України зумовили необхідність координації у

підходах до впроваджених механізмів цифровізації адміністрування податків та уніфікації правових стандартів у цій сфері.

9. Цифровізація АПЗ суттєво впливає на податкові правовідносини, а саме: сприяє досягненню балансу приватних та публічних інтересів у податкових правовідносинах; спрощує реалізацію прав та виконання обов'язків учасників податкових правовідносин завдяки цифровій (електронній) передачі інформації, скорочує витрати часу на виконання податкового обов'язку; створює нові права та обов'язки суб'єктів, зокрема щодо забезпечення функціонування цифрових та інформаційно-комунікативних технологій при справлянні податків; формує підстави переходу від податкового контролю до податкового моніторингу; забезпечує перехід від парадигми адміністративно-командного управління в податковій сфері до партнерсько-сервісного співробітництва податкових органів і платників податків, забезпечує трансформацію податкових органів в сервісні інститути; сприяє досягненню транспарентності, економічної ефективності, оптимізації витрат на АПЗ та інших переваг, що надають впровадження цифрових та інформаційно-комунікативних технологій у публічному управлінні; сприяє дотриманню податкової дисципліни, формуванню податкової культури; удосконалює механізми справляння податків та зборів.

10. Державна податкова служба активно впроваджує інформаційні і цифрові технології та інструменти в управлінську діяльність зі справляння податків і зборів, що сприяє її трансформації в цифрову сервісну службу і дозволяє конкурувати з іншими органами публічного управління, контролювати більший обсяг фіскальних функцій і взаємодіяти з платниками податків на високому інформаційному рівні, звільняючи їх від обов'язку нарахування податків, звітності і помилок, тобто забезпечуючи гарантовану державою можливість громадянам і юридичним особам здійснювати їх конституційні права та виконувати обов'язки у сфері оподаткування. Аналіз впроваджених інформаційних і цифрових технологій і інструментів в

податкове адміністрування на сучасному етапі та запланованих на майбутнє переконує, що діяльність Державної податкової служби України у цьому напрямку не обмежується лише сервісним електронним обслуговуванні, але й спрямовується на розробку нової стратегічної спрямованості соціально орієнтованої взаємодії між податковими органами як суб'єктом публічного управління з одного боку та платниками податків з іншого.

11. На сучасному етапі можна констатувати, що відбувся перехід до цифрового податкового адміністрування – організаційно-управлінської діяльності спеціально уповноважених на реалізацію податкової політики органів державної влади, що забезпечена нормативно-правовим регулюванням, будується на принципах податкового планування, податкового регулювання та податкового контролю з використанням інформаційних і цифрових технологій та інструментів, яка спрямована на забезпечення інтересів платників податків, соціальних зобов'язань держави та міжнародну співпрацю з компетентними органами іноземних країн.

12. Удосконалення правового регулювання цифровізації АПЗ вимагає:

- 1) розроблення та прийняття нормативно-правових актів, спрямованих на удосконалення функціонування електронних реєстрів, електронного кабінету та інших цифрових та інформаційних технологій, держателями яких є податкові органи, правових засад податкового контролю в умовах цифровізації (зокрема, впровадженню електронного аудиту, формування умов для податкового моніторингу); справляння окремих податків та зборів (податку на додану вартість, акцизного податку тощо); забезпечення обміну інформацією між податковими органами та іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та фінансовими установами в сфері виконання бюджетів за доходами в процесі реалізації діяльності з АПЗ (зокрема, щодо надання податковим органам прав та обов'язків щодо сегментації категорій боржників та пріоретизації погашення податкового боргу платників податків), міжвідомчої та міжнародної взаємодії в сфері

протидії порушенням законодавства України в умовах цифровізації; порядку збору, передачі, зберігання та аналізу даних про проведені розрахункові операції, а також запровадження альтернативного способу захисту та передачі до ДПСУ даних, що формуються реєстраторами розрахункових операцій); 2) розроблення та прийняття Концепції та політики безпеки використання податковими органами (персоніфікованої) деперсоніфікованої інформації про платників податків та заходів щодо її реалізації; 3) подальшої імплементації актів права ЄС в національне законодавство, зокрема в аспекті уніфікації правових стандартів у сфері цифровізації АПЗ; 4) трансформації податкового законодавства в умовах застосування штучного інтелекту, блокчейну та інших цифрових та інформаційно-комунікативних технологій.

Розділ II.

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ФУНКЦІЙ

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УМОВАХ

ЦИФРОВІЗАЦІЇ

2.1. Правові засади функціонування сервісних інформаційних та цифрових технологій, впроваджених в податкове адміністрування

Сучасна трансформація правового регулювання податкового адміністрування зумовлена, насамперед, реалізацією цілей, визначених у стратегічних та концептуальних документах, які були досліджені раніше, що передбачають впровадження різноманітних електронних і цифрових технологій та інструментів в АПЗ. З огляду на обсяг дослідження, ми зосередимо увагу на правових засадах функціонування лише окремих з них, в першу чергу, на сервісних.

Відповідно до Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року, однією з поставлених в ній цілей є «...забезпечення електронної інформаційної взаємодії діючих електронних сервісів суб'єктів системи управління державними фінансами із Єдиним державним вебпорталом електронних послуг для надання дистанційного доступу до деяких послуг, що надаються громадянам та бізнесу в системі управління державними фінансами» [195].

Аналіз національного законодавства свідчить про виконання поставлених в Стратегії завдань, зокрема шляхом створення цілої низки електронних сервісів. Так, в Україні на сьогодні запроваджено наступні електронні сервіси, держателями яких є ДПСУ: 1) електронний кабінет; 2) реєстр форм електронних документів для юридичних осіб; 3) реєстр форм електронних документів для фізичних осіб; 4) електронна звітність;

5) загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс; 6) сервіс «Пульс» ДПСУ; 7) інформація з реєстрів (реєстр платників єдиного податку, дані реєстру платників платку на додану вартість, інформація про програмні реєстратори розрахункових операцій, дані про взяття на облік платника податків, дані Єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, реєстр страхувальників, реєстр центрів сервісного обслуговування тощо); 8) кваліфікований надавач електронних довірчих послуг; 9) декларування громадян; 10) дані Єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій; 11) «дізнайся більше про свого бізнес-партнера»; 12) «особам-нерезидентам – постачальникам електронних послуг»; 13) податкова карта України; 14) контакт-центр; 15) інформація про максимальні роздрібні ціни виробників та імпортерів підакцизних товарів (продукції); 16) Угода про інформаційне співробітництво щодо надання сервісної послуги з передачі фінансовій установі даних з фінансової звітності підприємств [242]. Також, на офіційному веб-сайті Єдиного порталу державних послуг «Дія» створений розділ «Дія-City», який представляє собою унікальний правовий та податковий простір для ІТ-компаній в Україні [243]. Така розгалужена система податкових сервісів цілком відповідає останнім тенденціям в європейських країнах [194, с. 108].

Серед електронних сервісів, розміщених на офіційному веб-порталі ДПСУ, найбільшу популярність серед платників податку має електронний кабінет. Найбільш розлого поняття електронного кабінету та все, що стосуються його функціонування, врегульовано ПК України. Згідно з пунктом 14.1.56² ПК України, електронний кабінет – це «сукупність інформаційно-телекомунікаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, призначених для взаємодії між платниками податків та державними, у тому числі контролюючими, органами з питань реалізації прав та обов'язків, визначених цим Кодексом та іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі

органи, та нормативно-правовими актами, прийнятими на підставі та на виконання цього Кодексу та інших законів, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи» [50]. У багатьох статтях ПК України при врегулюванні різних аспектів оподаткування, електронний кабінет зустрічається як: 1) обов'язковий спосіб листування платника податків з контролюючими органами (підпункт 16.1.14 пункту 16.1 статті 16); 2) спосіб та інструмент реалізації прав та обов'язків платника податків (підпункт 17.1.14 пункту 17.1 статті 17 ПК України); 3) платформа для контролю з боку контролюючих органів вчасність подання звітності чи інших документів у відповідності до законодавства (статті 42-4, 42-6) тощо.

ПК України закріплено великий перелік можливостей, які надає електронний кабінет контролюючим органам та платникам податків, а саме: переглядати інформацію про платника податків, подавати платником податків повідомлення про використання та про відмову від використання єдиного рахунку, визначати напрям використання сум помилково чи надмірно сплачених грошових зобов'язань та пені, переглядати інформацію по єдиному рахунку, проводити звірки розрахунків платників податків з державними і місцевими бюджетами, мати автоматизоване визначення обов'язкових для подання форм податкової звітності, подавати податкові декларації, реєструвати та корегувати податкові й акцизні накладні у відповідних єдиних реєстрах, мати доступ до системи електронного адміністрування податку на додану вартість, отримувати копії наказів та повідомлень про проведення перевірок, можливість адміністративного оскарження рішень контролюючих органів, отримання інформації про статус контрагентів, вносити зміни до облікових відомостей, подавати звернення та інші документи для отримання ліцензій, подавати повідомлення про технічну помилку, отримувати будь-який документ (від імені контролюючого органу), платнику податків взаємодіяти з контролюючими органами та інше (пункт 42¹.2 статті 42¹ ПК України) [50].

Платник податків набуває статусу користувача електронного кабінету та має право подавати звітність в електронній формі й здійснювати інші дії в його межах тільки після проходження в електронному кабінеті електронної ідентифікації шляхом використання кваліфікованого електронного підпису. Згідно ПК України, єдиною підставою для відмови платнику податку у проходженні електронної ідентифікації в електронному кабінеті є недійсність кваліфікованого підпису платника (пункт 42¹.5 статті 42¹ ПК України [50]).

Особливу увагу у статті 42¹ ПК України, що повністю присвячена електронному кабінету, приділено випадкам технічної та/або методологічної помилки в роботі електронного кабінету. Так, при виявленні технічної та/або методологічної помилки платник податку має право надіслати відповідне повідомлення про її виникнення, яке передається методологу електронного кабінету та технічному адміністратору. На підставі такого повідомлення проводиться перевірка наявності помилки та про її результати повідомляється платник. У разі виявлення технічної та/або методологічної помилки, яка призводить до порушення прав платника податків чи притягнення його до відповідальності, методолог чи технічний адміністратор надсилає платнику податків документ, в якому вказується існування помилки та час для її усунення. У разі, якщо ж такого документу платнику не було надіслано у встановлений законодавством строк або має місце заперечення наявності помилки, то платник податків може звернутись до суду за захистом своїх прав та інтересів (на протязі цього часу забороняється застосовувати до платника штрафні санкції) [50].

Аналіз даної статті свідчить про те, що у законодавстві хоч і містяться окремі правові положення щодо правил поведінки у випадку технічної чи методологічної помилки в роботі електронного кабінету, проте не врегульовано: 1) строки усунення технічних несправностей (у ПК України тільки зазначений строк 72 години на відповідь платнику податку щодо наявності чи відсутності технічної/методологічної помилки); 2) відсутній

детальний порядок компенсації збитків платникам податків у разі зазначених технічних проблем [244, с. 50].

Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження «Порядку функціонування Електронного кабінету» від 14 липня 2017 року № 637 [181]. (далі – Наказ № 637) закріплено визначення таких понять як «електронний кабінет», «адміністратор безпеки Електронного кабінету», «методолог Електронного кабінету», «технічний адміністратор Електронного кабінету» та інших. Також врегульовано порядок функціонування електронного кабінету та випадки виявлення проблем в його роботі. Важливим з практичної точки зору користування електронним кабінетом є закріплення в Наказі форм повідомлення про помилку, що виникла під час роботи в інформаційно-комунікаційній системі «Електронний кабінет» (Додаток 1 Наказу № 637), повідомлення про результати обробки помилки, що виникла під час роботи в інформаційно-комунікаційній системі «Електронний кабінет» (Додаток 2), заяви про бажання отримувати документ через Електронний кабінет (Додаток 3 Наказу), заяви про відмову отримувати документ через Електронний кабінет (Додаток 4 Наказу), податкової інформації за попередньо наданою згодою платника податків у визначеному ним обсязі (Додаток 5 Наказу № 637) [181].

Аналіз змісту ПК України та даного Наказу свідчить про системний характер нормативно-правових актів з питань функціонування електронного кабінету, оскільки протиріч між їх положеннями не виявлено. Приміром, поняття «електронний кабінет» визначено у цих двох документах майже ідентично, що є безумовно є позитивним у контексті одноманітного розуміння нових для українського законодавства понять. Проте щодо повноти врегулювання, то слід вказати на наявність певних прогалин.

Так, щодо захисту персональних даних при користуванні електронним кабінетом, то у законодавстві України: 1) не визначено процедуру відновлення даних у разі їх втрати; 2) відсутня чітка процедура реагування на

витік даних. Також мають місце прогалини у правовому регулюванні доступу до електронного кабінету, а саме: 1) не прописано детальний механізм делегування права доступу; 2) відсутні чіткі процедури відновлення доступу; 3) недостатньо врегульовано питання множинного доступу для великих підприємств.

В умовах повномасштабного воєнного вторгнення в Україну з боку росії та її постійних кібератак на урядові сервіси, ризик виведення з роботи податкових сервісів на тривалий час геометрично зростає. Тому, вважаємо особливо важливими усунення таких прогалин національного законодавства стосовно правового регулювання функціонування електронного кабінету як: 1) відсутність чіткої визначеності на випадок довготривалих технічних проблем; 2) відсутність вичерпного переліку випадків подання документів у паперовій формі; 3) відсутність процедури синхронізації даних при поданні документів у різних формах.

Наступним видом сервісних інформаційних та цифрових інструментів та технологій, впроваджених в податкове адміністрування, на яких ми зосередимо увагу, є різного роду реєстри. Метою створення та адміністрування всіх публічних електронних реєстрів є накопичення, оброблення і надання певній інформації офіційного визнання, якщо вона створена, збережена та використана у реєстрах, а також сприяння дотриманню прав й інтересів фізичних та юридичних осіб шляхом забезпечення достовірною та повною інформацією, що міститься в реєстрах [245, с. 759].

Закон України «Про публічні електронні реєстри» від 18 листопада 2021 року № 1907-IX (далі – Закон № 1907-IX) створює єдину правову основу для функціонування всіх публічних електронних реєстрів в Україні (включаючи податкові реєстри), зокрема встановлює єдині вимоги до створення, функціонування та взаємодії реєстрів, принципи їх функціонування, вимоги до захисту інформації в реєстрах тощо [246]. Закон

визначає публічний електронний реєстр як інформаційно-комунікаційну систему, яка «забезпечує збирання, накопичення, захист, облік, відображення, оброблення реєстрових даних та надання реєстрової інформації» (пункт 1 статті 2 Закону № 1907-IX [246]).

Для розуміння правової природи публічного електронного реєстру слід проаналізувати його наступні основні складові та їх особливості: 1) держатель публічного електронного реєстру (орган державної влади, орган місцевого самоврядування, юридична особа тощо) забезпечує створення, функціонування і ведення публічного електронного реєстру; 2) створювач реєстрової інформації створює (відповідно до закону) інформацію про об'єкт реєстру для внесення її до відповідного реєстру; 3) реєстрові дані про об'єкт реєстру, які вносяться до бази даних відповідного реєстру при реєстрації такого об'єкта; 4) реєстрова інформація створюється програмними засобами реєстру на основі реєстрових даних та інших; 5) постачальник реєстрової інформації (держатель публічного електронного реєстру) надає отримувачу відповідну реєстрову інформацію; 6) користувач реєстрової інформації (фізична чи юридична особа) користується реєстровою інформацією (пункт 1 статті 2 Закон № 1907-IX) [246].

Оскільки публічних електронних реєстрів в Україні велика кількість, в Законі № 1907-IX визначено поняття «реєстр публічних електронних реєстрів», під яким розуміється «державна інформаційно-комунікаційна система, призначена для формування переліку, шляхом реєстрації інформації про реєстри, класифікатори, довідники, технічні специфікації тощо, а також інформаційно-комунікаційні системи, які забезпечують функціонування та/або отримують інформацію з реєстру у порядку електронної інформаційної взаємодії» [246]. Питання реєстру публічних електронних реєстрів врегульовано у Постанові Кабінету Міністрів України «Про функціонування Реєстру публічних електронних реєстрів» від 1 вересня 2023 року № 969, зокрема закріплено Порядок ведення Реєстру публічних

реєстрів, технічний опис програмно-апаратних засобів Реєстру публічних електронних реєстрів, перелік класифікаторів, довідників, технічних специфікацій, які обов'язкові до використання у публічних електронних реєстрах тощо [247].

Всі державні електронні реєстри поділяються на базові реєстри, інші реєстри та визначені законом реєстри саморегулювних організацій. Перелік базових реєстрів є закритим і до нього входить сім реєстрів: Єдиний державний демографічний реєстр, Єдиний реєстр речових прав на нерухоме майно тощо. До інших реєстрів Закон № 1907-IX відносить реєстри, «держателями яких є органи державної влади, органи місцевого самоврядування, юридичні особи публічного права, та які містять інформацію про окремі спеціальні статуси особи, про сертифікати, ліцензії, декларації, повідомлення тощо» [246].

Саме до другої групи публічних електронних реєстрів належать, зокрема і ті електронні реєстри, держателями яких є ДПСУ, а саме: Реєстр платників ПДВ, Реєстр платників єдиного податку, Реєстр страхувальників, Реєстр платників, які використовують єдиний рахунок, Єдиний реєстр індивідуальних податкових консультацій, Реєстр неприбуткових установ та організацій, Реєстр форм електронних документів (перелік сервісних запитів) для юридичних осіб, Реєстр форм електронних документів (перелік сервісних запитів) для фізичних осіб, Єдиний реєстр податкових накладних тощо.

Розглянемо більш детально особливості функціонування окремих з електронних реєстрів у податковій сфері.

Єдиний реєстр індивідуальних податкових консультацій створений з метою надання платникам податків безоплатних індивідуальних консультацій з питань застосування норм податкового права. Згідно з пунктом 52.1 статті 51 ПК України, для отримання індивідуальної податкової консультації платник податку повинен надіслати звернення у паперовій чи електронній формі (вимоги до змісту звернення закріплені у

пункті 52.1 статті 52 ПК України) [50]. Контролюючий орган роз'яснює платнику податків питання практичного застосування окремих норм податкового права, контроль за дотриманням яких покладено на відповідний контролюючий орган. Відповідно до пункту 52.4 статті 52 ПК України, надана індивідуальна податкова консультація підлягає реєстрації у єдиному реєстрі податкових консультацій та розміщується на офіційному сайті відповідного центрального органу виконавчої влади. Доступ до даних єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій є безоплатним і вільним [50]. Більш детально процедура внесення консультацій до реєстру, вимоги до змісту консультацій та порядок доступу до реєстру врегульовано Наказом Мінфіну України «Про затвердження Порядку ведення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій» від 24 травня 2017 року № 523 [182].

Згідно з пунктом 53.2 статті 53 ПК України, платник податків має право оскаржити в суді надану йому індивідуальну податкову консультацію, яка, на його думку, суперечить нормами чи змісту відповідного податку або збору [50]. На практиці платники податків достатньо часто користуються наданим цим правом. Аналіз судової практики, зокрема Постанови Верховного Суду від 28 лютого 2020 року у справі № 804/8131/16 [248], Постанови Верховного Суду від 6 травня 2020 року у справі № 826/27228/15 [249], Постанови від 18 травня 2020 року у справі № 810/2842/16 [250] та інших, свідчить про наявність недоліків при наданні відповідними контролюючими органами індивідуальних податкових консультацій. Виходячи з тих правових позицій Верховного Суду України, що викладені у вищевказаних постановках, зміст індивідуальних податкових консультацій повинен містити не тільки послідовно процитоване законодавство, але й обґрунтування застосування правових норм з урахуванням потреб їх застосування у конкретній фактичній ситуації та висновок щодо питання застосування цих норм на практиці. Також, як слушно зауважує

А.А. Подольська, зміст індивідуальної податкової консультації «не повинен створювати додаткових обов’язків для платника податків» [235, с. 69].

Окрім цього, практика користування Єдиним реєстром індивідуальних податкових консультацій свідчить також про такі недоліки якості як суперечливість консультацій з однакових питань. Вимагає покращення і пошукова система, оскільки на сьогодні реєстр має складний та незручний інтерфейс пошуку, не має розширеного пошуку за різними критеріями. В реєстрі відсутній чіткий поділ на категорії консультацій та зв’язків між схожими консультаціями. Окрім технічних недоліків, які притаманні й іншим публічним електронним сервісам, в Єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій зустрічаються застарілі консультації, які вже не відповідають чинному законодавству (які не позначаються як неактуальні) та має місце несвоєчасне оновлення законодавства. Тож даний реєстр потребує удосконалення.

Наступні два реєстри, які користуються попитом у платників податків – Реєстр форм електронних документів (перелік сервісних запитів) для фізичних осіб та Реєстр форм електронних документів (перелік сервісних запитів) для юридичних осіб.

Щодо правового регулювання ПК України функціонування цих реєстрів, то зазначимо наступне: 1) у статті 42¹ ПК України визначається порядок подання електронних документів через електронний кабінет, встановлено перелік сервісів електронного кабінету, регулюється порядок ідентифікації платників податків; 2) положеннями статті 49 ПК України врегульовано порядок прийняття електронних документів, визначено можливість подання податкової звітності в електронній формі, встановлено вимоги до електронного формату документів; 3) стаття 200¹ ПК України встановлює вимоги до електронного документообігу в системі електронного адміністрування ПДВ; 4) положення статті 201 ПК України регулюють питання складання та реєстрації накладних в електронній формі.

Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22 травня 2003 року № 851-IV встановлює основні вимоги до електронних документів, визначає статус електронних документів, регулює порядок їх засвідчення [152]. Закон України «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» від 5 жовтня 2017 року № 2155-VIII регулює використання електронних підписів, встановлює вимоги КЕП, визначає порядок ідентифікації [251].

Наказом Мінфіну «Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами» від 6 червня 2017 року № 577 встановлено правила подання електронних документів, визначено порядок їх прийняття, врегульовано процедури квітування [252].

Відповідно до положень проаналізованого податкового законодавства, які присвячені правовому регулюванню Реєстру форм електронних документів (перелік сервісних запитів) для фізичних осіб та Реєстру форм електронних документів (перелік сервісних запитів) для юридичних осіб, останні виконують такі основні функції: 1) забезпечення доступу до форм документів: а) надання доступу до актуальних форм податкової світності; б) забезпечення можливості завантаження шаблонів документів; в) надання доступу до заяв та декларацій; 2) зберігання електронних форм документів, забезпечення актуальності їх версій та підтримка різних форматів документів; 3) інформаційна підтримка платника податків: а) надання інструкцій щодо заповнення документів; б) інформування про зміни у формах; в) роз'яснення щодо порядку подання документів; 4) перевірка правильності заповнення форм та валідація електронних підписів; 5) взаємодія з іншими системами: а) інтеграція з електронним кабінетом платника податків; б) взаємодія з системою електронної звітності; в) забезпечення обміну даними з іншими реєстрами.

Недоліками функціонування цих реєстрів є: 1) недостатня адаптивність інтерфейсу для людей з обмеженими можливостями та літніх людей, що

ускладнює користування системою для цих категорій громадян;
2) періодичні технічні збої та перевантаження системи, особливо в періоди пікових навантажень, що може призводити до затримок у обробці запитів;
3) обмежена кількість доступних форм електронних документів для певних життєвих ситуацій (приміром, окремих документів з питань спадщини, сімейних та трудових питань), що змушує громадян звертатися до традиційних офлайн-каналів тощо.

Окремі аспекти правового аналізу інших реєстрів нами буде проведено в інших підрозділах даної роботи.

2.2. Правові засади здійснення податкового контролю в умовах цифровізації

Сьогодні Україна перебуває у важких політичних, соціальних, економічних та гуманітарних умовах, зазнаючи у війні з РФ величезних людських втрат та фінансово-економічних збитків. Як наслідок, погіршення підприємницького клімату і економічної ситуації, що призвело до скорочення податкової бази та скорочення надходжень до Державного бюджету. У таких умовах особливе значення набуває система органів державного фінансового контролю, яка призначена контролювати хід наповнення бюджету, рівень фінансово-бюджетної дисципліни, кількість та обсяг фінансово-бюджетних і податкових порушень, а також запроваджувати нові рішення щодо стабілізації системи державних фінансів.

На думку А. Біліченко, «зростання обсягів фінансових порушень в Україні спричинено не відсутністю інституціональної структури державного фінансового контролю, а недостатністю його теоретико-методологічної та методичної бази, недосконалістю організації контрольного процесу» [253, с. 70].

Згідно з пунктом 61.1 статті 61 ПК України, поняття податковий контроль охоплює систему заходів, які здійснюються контролюючими органами і координуються з боку центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики та її реалізацію, з метою «контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [50]. До контролюючих органів належить система податкових та митних органів у відповідності з положеннями статті 41 ПК України [50].

Важливим в контексті аналізу здійснення податкового контролю в умовах цифровізації є розуміння того, в який ж спосіб контролюючі органи можуть здійснювати контроль у сфері стягнення податків і зборів. Законодавцем закріплено такі способи контролю як: 1) ведення обліку платників податків; 2) інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; 3) перевірки та звірки згідно законодавства, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на відповідні контролюючі органи; 4) моніторинг контрольованих операцій, опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно законодавства; 5) облік та моніторинг діяльності фінансових агентів (стаття 62 ПК України [50]).

Розглянемо більш детально рівень і особливості цифровізації у зазначених сферах податкового контролю в Україні.

1. Метою ведення обліку платників податків є здійснення з боку контролюючих органів контролю за нарахуванням, своєчасністю та повнотою сплати податків, фінансових санкцій, дотриманням норм податкового й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [50]. Відповідно до пункту 63.3 статті 63

ПК України, взяття на облік платників податків – юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів здійснюється після їх державної реєстрації чи включення відомостей про них до відповідних державних реєстрів на підставі відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань [50].

Ведення обліку платників податків здійснюється автоматично на підставі відомостей з ЄДР для юридичних осіб, за заявою для окремих категорій платників податків, через внесення до Державного реєстру фізичних осіб-платників податків шляхом присвоєння реєстраційних номерів, внесення інформації до облікових даних, видачі довідок про взяття на облік, внесення змін до облікових даних, зняття з обліку. Отже, функції обліку юридичних осіб-платників податків виконує ЄДР у взаємодії з інформаційними системами ДПСУ.

Податкові органи не являються держателями Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (держателем в даному випадку є Міністерство юстиції України, а технічним адміністратором Національні інформаційні системи).

Правовий механізм обліку платників податків охоплює такі види обліку як загальний облік (за місцем знаходження/місцем проживання), спеціальний облік (за місцем розташування об'єктів оподаткування), окремий облік (для великих платників податків).

Важливим у контексті аналізу контролю з боку контролюючих органів у сфері обліку платників податків в умовах цифровізації є облік е-резидентів, який здійснюється в рамках інформаційної системи «Е-резидент». Порядок набуття та скасування статусу е-резидента, порядок формування і ведення інформаційної системи «Е-резидент» врегульовано Постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання діяльності електронних резидентів (е-резидентів) та ведення інформаційної системи «Е-резидент»» від 5 вересня 2023 року № 970 [212].

Згідно з підпунктом 14.1.56⁶ пункту 14.1 статті 14 ПК України, до е-резидентів належать іноземці (від 18 років), які не є податковими резидентами України, але отримали кваліфіковані електронні довірчі послуги, а інформація про них внесена до інформаційної системи «Е-резидент» [50]. Для отримання статусу е-резидента необхідно подати заяву через портал Дія, після схвалення якої особа отримує: е-підпис, доступ до порталу Дія, можливість реєстрації ФОП, доступ до банківських послуг тощо.

В Україні реєстр е-резидентів ведеться Міністерством цифрової трансформації України. Він є електронним та інтегрований з веборталом Дія. Доступ до реєстру мають Міністерство цифрової трансформації, ДПСУ та інші уповноважені органи у межах їх компетенції.

Від е-резидента слід відрізнити резидентів Дія Сіті. Резидентом Дія Сіті може стати юридична особа, зареєстрована на території України у встановленому законодавством України порядку, яка: здійснює хоча б один вид діяльності в ІТ-сфері із закріплених у частині 4 статті 5 Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 15 липня 2021 року № 1667-ІХ (далі – Закон 1667-ІХ) [205], розмір середньої місячної винагороди становить не менше 1200 євро, середньооблікова кількість працівників становить не менше п'яти осіб, сума кваліфікованого доходу юридичної особи відповідає вимогам, закріпленим у даному Законі. Відповідний реєстр Дія Сіті ведеться в електронній формі та містить інформацію про тих юридичних осіб, які перебувають чи перебували у статусі резидента Дія Сіті [205].

Правовий аналіз реєстру резидентів Дія Сіті в контексті аналізу такого напрямку діяльності податкових органів як облік платників податків є важливим, оскільки разом із заявою про набуття статусу резидента Дія Сіті особа може подати заяву про перехід на оподаткування як резидента Дія Сіті, а саме – в якості платника податку на прибуток підприємств на особливих

умовах (частина 2 статті 6 Закону 1667-IX [205]). Тому реєстр резидентів Дія Сіті є складовою механізму обліку платників податків, в даному випадку платників податків на особливих умовах.

Особливістю також є взяття на облік фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, які є платниками податку на доходи фізичних осіб з врахуванням особливостей, що закріплені в статті 178 ПК України. Так, в Порядку обліку платників податків і зборів, що затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 1 грудня 2011 року № 1588 закріплено, що «взяття на облік фізичних осіб, які не є підприємцями та здійснюють незалежну професійну діяльність, умовою ведення якої згідно із законом є державна реєстрація (реєстрація) такої діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, здійснюється за місцем постійного проживання у порядку, встановленому цим Порядком для фізичних осіб – підприємців». В пункті 6.7 вказаного Порядку закріплено алгоритм взяття на облік таких осіб за заявним принципом та окреслено перелік документів, які обов'язково мають бути надані.

2. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів передбачає комплекс заходів, скоординованих центральним органом виконавчої влади, яким забезпечується формування та реалізація державної фінансової політики стосовно збору, опрацювання і використання інформації, що необхідна контролюючим органами для виконання покладених на них функцій [254, с. 541]. Стаття 72 ПК України містить перелік джерел надходження інформації, яка використовується для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу (від платників податків і податкових агентів, від органів виконавчої влади, від фінансових установ, від органів влади інших держав, міжнародних організацій тощо) [50].

Так, в пункті 72.1.2 статті 72 ПК України закріплено, що від інших органів державної влади податкові органи отримують від «органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, Національного банку України та Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, зокрема інформацію»: «про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами» (підпункт 72.1.2.1 пункту 72.1 статті 72); «про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків» (підпункт 72.1.2.2 пункту 72.1 статті 72); інформація «що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування» (підпункт 72.1.2.3 пункту 72.1 статті 72); «про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги» (підпункт 72.1.2.4 пункту 72.1 статті 72); «про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності» (підпункт 72.1.2.5 пункту 72.1 статті 72); «про експортні та імпорتنі операції платників податків» (підпункт 72.1.2.6 пункту 72.1 статті 72); «переліки фінансових установ, професійних учасників ринків капіталу, інститутів спільного інвестування та осіб, які не є фінансовими установами, але мають право надавати окремі види фінансових послуг» (підпункт 72.1.2.7 пункту 72.1 статті 72). Зауважимо, що в статті 72 ПК України не вказано, які саме органи публічної влади подають таку інформацію і з використанням яких саме інформаційних технологій.

Важливим кроком із запровадження цифрових технологій доступу податкових органів до інформації, держателями якої є органи державної влади, було прийняття Постанови Кабінету Міністрів України «Про державну комп'ютеризовану систему моніторингу сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» від 25 серпня 2004 року № 1113 (далі – Постанова № 1113, якою було затверджено Положення про державну комп'ютеризовану

систему моніторингу сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та постановлено «Міністерству фінансів, Міністерству економіки та з питань європейської інтеграції, Державній митній службі, Державному казначейству, Державній аудиторській службі, Державному комітетові статистики, Державному комітетові з питань регуляторної політики та підприємництва, Адміністрації Державної прикордонної служби забезпечити доступ Державної податкової адміністрації до інформаційних матеріалів згідно з додатком» (абзац 2 пункту 2) [255]. Також було рекомендовано «Національному банку забезпечити доступ Державної податкової адміністрації до передбачених у додатку інформаційних матеріалів» [255].

Згідно з Постановою № 1113 кожен із передбачених нею органів держави є відповідальним за наявність в Державній комп'ютеризованій системі моніторингу сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (далі – Система моніторингу) інформаційних матеріалів. Так, ДПСУ відповідальна за наповнення Системи моніторингу інформацією про: «Відомості про сплачені податки, збори (обов'язкові платежі), Відомості про відшкодування податку на додану вартість, Відомості про суми, отримані за пільгами із сплати податків згідно із законодавством, Відомості з Реєстру платників податку на додану вартість, Облікові дані платників податків - юридичних осіб, Відомості про платників податків, які мають податковий борг, Відомості про реструктуризацію та списання податкового боргу».

Щодо інших органів держави то кожен з них наповнює Систему моніторингу наступною інформацією, зокрема: 1) Мінфін подає «Прогнозні показники надходження коштів до бюджету»; 2) Мінекономіки подає, зокрема: «Відомості про видані ліцензії», «Відомості про суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, до яких застосовувалися спеціальні санкції відповідно до статті 37 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Відомості про суб'єктів підприємницької діяльності, які

реалізують інвестиційні проекти у спеціальних (вільних) економічних зонах і на територіях пріоритетного розвитку» та іншу інформацію; 3) Державна митна служба України включає, зокрема, інформацію про: «Електронні копії вантажних митних декларацій», «Відомості про суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які порушували митне законодавство», «Відомості про інвестиційні та інноваційні проекти, що реалізуються за пріоритетними напрямками діяльності технологічних парків»; 4) Державне казначейство України подає «Відомості про виконання державного та місцевих бюджетів»; 5) Державна аудиторська служба – «Відомості про результати ревізій та перевірок діяльності суб'єктів господарювання». Доступ до вказаних інформаційних матеріалів оформлюється договорами, що укладаються між органами державної влади (пункт 4 Постанови № 1113) [255]. Моніторинг сплати податків і зборів запроваджувався поетапно відповідно до «Програми створення державної комп'ютеризованої системи моніторингу сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», що затверджена Постановою № 1113 [255].

Зауважимо, що Постанова Уряду № 1113 є чинною, однак її положення застаріли як в частині назв органів державної влади, так і в частині найменування інформаційних даних та реєстрів, а тому вона потребує значного доопрацювання.

Наступним кроком з розвитку інформатизації податкових органів було прийняття Національної програми інформатизації на 2006-2008 роки, що затверджена Постановою Верховної Ради України від 4 листопада 2005 року № 3075-IV [256], де серед завдань було вказано «Створення системи інформаційно-аналітичного забезпечення податкових органів», виконавцем якого було вказано ДПА і серед заходів його виконання формування: 1) «Автоматизованої інформаційно-аналітичної системи податкових органів»; 2) «міжвідомчої комп'ютеризованої системи моніторингу сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» [256].

В період 2018–2019 років було проведено комплексний аудит інформаційних технологій Міністерства фінансів, Державної казначейської служби України та ДПСУ, за результатами якого відбулося розмежування інформаційно-телекомунікаційних систем на «Митний блок» та «Податковий блок» [257, с. 50].

«Податковий блок» – є інформаційно-телекомунікаційною системою, яка використовується з метою введення, опрацювання, зберігання інформації, надання актуальних даних, забезпечення взаємодії з іншими інформаційними системами ДПС та інших державних органів з метою забезпечення податкових органів інформацією для реалізації своїх повноважень, а також для забезпечення інформаційних потреб платників податків. Інформаційно-технологічна система «Податковий блок» складається з наступних підсистем: 1) реєстрація платників податків; 2) опрацювання податкової звітності та платежів; 3) податковий аудит (ризикоорієнтована система адміністрування податків); 4) аналітична система (збір та аналіз податкової інформації для прийняття рішень); 5) облік платежів (Постійний облік та відображення в картках особових рахунків платників податків даних стосовно стану розрахунків платників податків з бюджетом за різними податками та платежами) [257, с. 50].

Так, Ю. Доценко, О. Солдатенко зауважили, що «автоматизовані інформаційні системи, призначені для автоматизації функцій усіх рівнів податкової служби із забезпечення збору податків та інших обов’язкових платежів до бюджету, проведення комплексного оперативного аналізу інформаційних матеріалів з питань оподаткування, забезпечення органів управління й відповідних рівнів податкових служб достовірною інформацією, а також для організації обслуговування потреб платників податків» [258, с. 45].

Важливо відмітити, що відповідно до Національної програми інформатизації на 2022-2024 роки, що була затверджена Постановою

Верховної Ради України [259], ДПСУ була названа в числі органів державної влади, на яких покладалося «формування і розвиток національної інфраструктури інформатизації», зокрема «Забезпечення розвитку інформаційно-комунікаційної інфраструктури» шляхом «забезпечення функціонування та вдосконалення автоматизованої інформаційно-аналітичної системи ДПСУ (інформаційно-комунікаційної системи «Податковий блок», інформаційно-комунікаційної системи «Єдине вікно подання електронної звітності», інформаційно-комунікаційної системи «Управління документами», інформаційно-комунікаційної системи «Офіційний веб-портал», інформаційно-комунікаційної системи «Електронний кабінет», інформаційно-комунікаційної системи «Електронний доперевірочний аналіз», «ДПС-Про», інформаційно-комунікаційної системи «Фінанси і персонал», інформаційно-комунікаційної системи «Міжнародний автоматичний обмін інформацією»» [259].

Цифровізація у сфері інформаційно-аналітичного забезпечення контролюючих органів, насамперед, передбачає застосування новітніх технологій у сфері автоматизації та аналізу відповідних даних [235, с. 70]. Інформаційне забезпечення здійснюється шляхом формування облікових справ, ведення реєстрів платників податків, обмін інформацією з іншими органами, оновлення баз даних.

Цифровізація у сфері інформаційно-аналітичного забезпечення контролюючих органів у податковій сфері це комплексний процес, який включає наступні ключові напрямки: 1) автоматизація збору даних, яка охоплює: автоматичне отримання інформації від платників податків через електронну звітність; інтеграцію, держателями яких є податкові органи, з реєстрами інших державних органів; автоматичний обмін податковою інформацією з іноземними юрисдикціями; отримання відповідних даних від фінансових установ та інших суб'єктів господарювання; 2) обробка та аналіз даних, які включають: використання технологій великих даних (Big Data),

застосування систем бізнес-аналітики, впровадження систем штучного інтелекту для виявлення ризиків; автоматизація процесів верифікації даних; 3) ризик-орієнтований напрямок застосування цифровізації, який передбачає: автоматичне визначення ризикових операцій; використання системи автоматизованого моніторингу податкових накладних; формування ризик-профілів платників податків; автоматичний відбір платників для перевірок; 4) процеси цифровізації у сфері інформаційно-аналітичного забезпечення контролюючих органів у податковій сфері супроводжуються розробкою та запровадженням різного роду комплексних засобів щодо захисту інформації, зокрема систем кібербезпеки, захисту персональних даних, забезпечення цілісності даних, системи управління доступом до інформації.

Цікавим і, на наш погляд ефективним, є зарубіжний досвід у цій сфері. Приміром, Британське управління з податкових і митних зборів Її Величності з 2017 року застосовує комп'ютеризовану систему інтелектуального аналізу даних, а також програмне забезпечення, яке аналізує соціальні мережі та перехресно перевіряє податкові записи фізичних осіб і компаній з іншими базами даних з метою виявлення шахрайської діяльності (HMRC Connect). Дана програма збирає інформацію, поєднує у собі аналітичні інструменти, реалізовує прогнозну аналітику на зразок кредитних рейтингів, а також здійснює динамічний бенчмаркінг [260]. Вбачається, що такий зарубіжний досвід варто вивчати та хоча б в окремих аспектах (найбільш важливих для держави з фіскальної точки зору сферах українського податкового простору) застосовувати.

3. Щодо перевірок та звірок контролюючими органами, то цифровізація у цій сфері включає наступні компоненти. По-перше, за допомогою цифровізації з'явилась можливість електронного планування перевірок шляхом автоматизованого відбору платників податків для перевірок на основі ризик-орієнтованого підходу, формування електронного плану-

графіка перевірок, автоматичного визначення періодичності перевірок, системи оцінок податкових ризиків.

По-друге, став можливий е-аудит за допомогою автоматизованого аналізу первинних документів, перевірки податкової звітності в електронному форматі, автоматичної звірки даних з різних джерел, використання спеціалізованого програмного забезпечення для аналізу даних. Метою Концепції впровадження електронного аудиту для платників податків, розробленою Міністерством фінансів України, є перехід до нового рівня контрольно-перевірочних робіт [261]. В Україні впровадження електронного аудиту здійснюється згідно положень Національної стратегії доходів до 2030 року, які узгоджені з Міжнародним валютним фондом та відповідають міжнародній практиці оподаткування, євро інтеграційним процесам, рекомендаціям Світового банку [262]. Впровадження е-аудиту сприятиме удосконаленню організації проведення перевірок і трансформації контрольно-перевірочних робіт, зокрема, шляхом впровадження стандартного файлу (SAF-T UA). На сьогодні в Україні внесено низку змін до законодавства для впровадження електронного аудиту, зокрема визначено структуру, форму та порядок надання електронних документів SAF-T UA до контролюючих органів, розроблено різного роду методики проведення перевірок, а також вдосконалено «Електронний кабінет» задля забезпечення зручності роботи із великими обсягами даних.

По-третє, цифровізація зумовила можливість дистанційних перевірок (без виїзду до платника податків), електронного обміну документами, формування електронних протоколів перевірок. Електронне супроводження таких перевірок передбачає наявність електронних направлень на перевірку, цифрову фіксацію процесу перевірки, електронні акти перевірок, автоматизоване формування довідок та висновків.

У свою чергу, електронна система оскарження включає: подання заперечень в електронній формі, електронний розгляд скарг, автоматизована

система відстеження статусу розгляду скарг, електронне повідомлення про результати розгляду тощо.

4. Щодо цифровізації податкового контролю у напрямку моніторингу контрольованих операцій, опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків, то вона, насамперед, проявляється у: 1) можливості електронного моніторингу контрольованих операцій шляхом автоматизованої системи збору та аналізу інформації про трансфертне ціноутворення, автоматичного зіставлення даних з різних джерел, використання алгоритмів штучного інтелекту для виявлення ризикових операцій; 2) застосуванні таких цифрових інструментів опитування як електронних анкет та опитувальників, інтерв'ю у форматі відео конференції, автоматизованої системи фіксації та аналізу відповідей; 3) захисті персональних даних шляхом багаторівневої авторизації, шифрування даних, контролю за доступом до інформації тощо.

5. Цифровізація обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів в Україні має наступні особливості. Електронний облік та моніторинг діяльності фінансових агентів здійснюється за допомогою: 1) ведення електронного реєстру фінансових агентів (єдина державна база даних про фінансових агентів, можливість онлайн-перевірки достовірності даних, автоматизований облік ліцензій та дозволів, прозорість інформації про агентів); 2) впровадження автоматизованої системи звітності (централізована платформа подання звітності, автоматична перевірка коректності даних, можливість інтеграції з бухгалтерськими системами, автоматичне формування зведених звітів); 3) створення цифрових особистих кабінетів для фінансових агентів (електронних персоналізованих робочих просторів) для ідентифікації (вхід через цифровий підпис), подання звітності в електронному форматі, отримання офіційних повідомлень від регуляторів, моніторингу статусу поданих документів, архівації документів, комунікації з контролюючими органами.

2.3. Особливості правового регулювання адміністрування окремих податків і зборів в умовах цифровізації

Аналіз національного законодавства з питань цифровізації правового регулювання адміністрування податків і зборів свідчить про наявність системи нормативно-правових актів, які закріплюють загальні правові засади у цій сфері незалежно від виду податків. Проте, окрім зазначених, мають місце нормативно-правові акти, спрямовані на регулювання адміністрування окремих видів податків в силу їх особливостей або значущості.

Яскравим прикладом такого особливого підходу до правового регулювання адміністрування окремого виду податку є регулювання податку на додану вартість (далі – ПДВ). Відповідно і процес цифровізації адміністрування даного податку має свою специфіку правового регулювання. Окрім ПК України, питання електронного адміністрування ПДВ врегульовано також у Постанові Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» від 16 жовтня 2014 року № 569 [263], листі Державної фіскальної служби України «Про систему електронного адміністрування податку на додану вартість» від 19 січня 2015 року № 1403/7/99-99-19-03-01-17 [264] тощо.

Згідно статті 200¹ ПК України, система електронного адміністрування ПДВ забезпечує автоматичний облік всіх тих сум, які відповідно до законодавства враховуються під час обрахунку суми даного податку. Платникам ПДВ автоматично відкриваються рахунки у системі електронного адміністрування цього виду податку, з яких проводяться розрахунки з бюджетом [50]. Для відкриття таких рахунків центральний орган виконавчої влади, який забезпечує реалізацію податкової й митної політики, надсилає центральному органу виконавчої влади, який реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів і в якому

відкриваються відповідні рахунки, реєстр платників податків на додану вартість (із зазначенням назви платника, податкового номеру, індивідуального податкового номеру платника) [50].

Згідно положень Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість, Казначейство надсилає ДПСУ повідомлення про відкриття електронного рахунка у день відкриття, після чого ДПСУ інформує платника податку про реквізити електронного рахунку [263].

Пункт 200-1.3 статті 200-1 ПК України закріплює право платників податку на додану вартість реєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних на суму податку, яка обчислена за формулою, що закріплена в положеннях даної статті [50]. У своєму Листі від 14 липня 2015 року Державна фіскальна служба України визначила, що порушення платниками ПДВ встановлених термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних своїх податкових накладних чи розрахунків коригування, що підлягають наданню покупцям – платникам ПДВ, тягнуть за собою накладення штрафу...» [265].

Також, Казначейство подає ДПСУ у розрізі платників податку інформацію про перераховані з їх електронних рахунків кошти до бюджету або ж на банківський рахунок, та про не перераховані суми через відсутність коштів на таких рахунках. На запит платника податків ДПСУ подає у електронному повідомленні інформацію про рух коштів на його електронному рахунку щодо суми коштів, перерахованих з електронного рахунка платника податку до бюджету, на рахунок платника податку [263].

Автоматизації також піддано такий елемент механізму адміністрування податку на додану вартість як система моніторингу. Автоматична система моніторингу адміністрування ПДВ включає: моніторинг критеріїв оцінки ризиків: автоматична перевірка податкових накладних, оцінка ризиковості платника податків, моніторинг відповідності критеріям, блокування ризикових податкових накладних. Така система виконує функції

автоматичного аналізу податкових накладних, реєстрації (чи блокування) податкових накладних, оцінювання історії платника податків, виявлення фіктивних операцій.

Аналіз Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 11 грудня 2019 року, дає підстави виокремити наступні критерії проведення моніторингу адміністрування податку на додану вартість: 1) відповідність обсягів придбання (чи продажу); 2) наявність податкового боргу; 3) ризиковість господарських операцій; 4) історія діяльності платника ПДВ.

Особливої уваги заслуговує можливість платників ПДВ отримувати електронне бюджетне відшкодування, тобто в автоматизованому вигляді отримати повернення через електронні системи. В такому випадку процедура повернення повністю автоматизована, людське втручання мінімізоване, а нарахування та повернення коштів відбувається прозоро. Електронне бюджетне відшкодування здійснюється після подання електронної заяви, після чого відбувається автоматична перевірка, винесення рішення та перерахування коштів. Електронне бюджетне відшкодування інтегроване з електронною системою адміністрування ПДВ, декларації перевіряються автоматично, а обробка електронних заяв проводиться миттєво.

Наказ Мінфіну України «Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії Міністерства фінансів України з ДПСУ та Державною казначейською службою України в процесі формування Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість» від 3 березня 2017 року регулює механізм подання інформації ДПСУ та Казначейством для оприлюднення на офіційному сайті Мінфіну, а також їх інформаційну взаємодію в процесі формування Реєстру заяв щодо повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість [266].

Отже, результатами цифровізації адміністрування ПДВ є: 1) система електронного адміністрування ПДВ; 2) електронний реєстр податкових накладних; 3) автоматична система моніторингу ризиків; 4) електронне бюджетне відшкодування.

Наступним податком, особливості адміністрування якого ми розглянемо в умовах цифровізації, це податок на прибуток підприємств. Податок на прибуток підприємств є одним з двох основних податків (включаючи ПДВ), які разом становлять загальну систему оподаткування. Податок на прибуток підприємств є прямим податком, що сплачується підприємствами з отриманого прибутку, який визначається як різниця між доходами та витратами підприємства.

Даний вид податку становить важливу складову податкової системи України, тому в системі законодавства України його адмініструванню приділено особливу увагу, що не могло не відобразитись на специфіці цифровізації в даному напрямку.

У статтях 133–135 ПК України детально врегульовано, які суб'єкти господарювання є платниками податку на прибуток, що виступає об'єктом та базою оподаткування. В рамках теми нашого дослідження цифровізації адміністрування податків і зборів, увагу привертають ті суб'єкти господарювання, діяльність яких прямо пов'язана з цифровізацією, а саме резиденти Дія Сіті. У зазначених статтях ПК України особливій регламентації піддано саме порядок нарахування податку на прибуток резидентів Дія Сіті. Так, у статті 134 ПК України до переліку об'єктів оподаткування, крім іншого, віднесено і «операції резидентів Дія Сіті – платників податків на особливих умовах..» (підпункт 134.1.8 пункту 134.1 статті 134 ПК України). У статті 135 Кодексу закріплено, що таке база оподаткування та які доходи складають базу оподаткування при нарахуванні податку на прибуток. Згідно з пунктом 135.2 статті 135 ПК України, базою оподаткування операцій, які здійснюються резидентами Дія Сіті –

платниками податку на особливих умовах виступає грошове вираження об'єкта оподаткування, яке розраховане за правилами, що визначені в Кодексі. У випадку здійснення таких операцій у формі відмінній від грошової, базою оподаткування буде виступати вартість такої операції, що визначена на рівні не нижче ніж звичайна ціна. База оподаткування операцій резидента Дія Сіті (платника податку на особливих умовах) в такому випадку визначається «виходячи із вартості операції без зменшення на суму утриманого податку на доходи нерезидента» [50]. В інших пунктах статей 133–135 ПК України, які присвячені більш детальним питанням оподаткування, саме правовому режиму операцій резидентів Дія Сіті та їх оподаткуванню приділено окрему увагу.

Аналіз правового регулювання адміністрування податку на прибуток підприємств дає підстави виокремити наступні особливості його цифровізації:

1) можливість електронного декларування шляхом подання декларацій (з додатками) через «Електронний кабінет», автоматичного заповнення окремих показників, автоматичної перевірки показників та системи електронних повідомлень про помилки. Цифрові системи дозволяють здійснювати автоматизований моніторинг та аналіз фінансово-господарської діяльності підприємств, що підвищує ефективність податкового контролю.

Форма Податкової декларації з податку на прибуток підприємств закріплена Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 2015 року [267], до якої на протязі 10 років вносились чисельні зміни у відповідності до змін у національному законодавстві. Таке електронне декларування суттєво підвищує ефективність та прозорість процесу адміністрування прибутку. Впровадження системи електронної звітності (е-звітність) значно спростило процес подання податкових декларацій. Підприємства можуть подавати звіти онлайн, що зменшує паперову документацію та прискорює обробку даних.

2) інтеграція з фінансовою звітністю включає в себе автоматичне завантаження даних з фінансової звітності, взаємозв'язок з показниками балансу, автоматична перевірка узгодженості показників, зіставлення даних різних форм звітності, впровадження єдиних електронних стандартів звітності (полегшує автоматичну звірку даних між фінансовою та податковою звітністю).

3) система електронного моніторингу передбачає автоматичний аналіз податкових рішень, контроль за трансфертним ціноутворенням, моніторинг операцій з пов'язаними особами, виявлення ризикових операцій.

4) у сфері аналітичних інструментів цифровізація дала можливість автоматичного розрахунку податкових зобов'язань, аналізу динаміки показників, порівняння з галузевими показниками, використання системи індикаторів ризику.

5) електронний документообіг в процесі адміністрування податку на прибуток підприємств охоплює електронне підписання документів, цифровий архів документів, електронне листування з контролюючими органами, електронні запити та відповіді тощо.

Особливе цифрове адміністрування також має акцизний податок. Особливості цифровізації адміністрування акцизного податку через систему електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового полягають у наступному:

1) запровадження електронних акцизних накладних при реалізації пального / спирту. Згідно Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового» від 24 квітня 2019 року № 408, електронні акцизні накладні складаються при реалізації пального чи спирту та обов'язкові для реєстрації у Єдиному реєстрі акцизних накладних [268]. Накладна містить інформацію про обсяг та вартість пального чи спирту, а також акцизний податок.

2) автоматичний розрахунок лімітів для операцій з паливом чи спиртом здійснюється за формулою (закріпленою у законодавстві) із врахуванням залишків пального чи спирту за умови контролю щодо перевищення лімітів та блокування операцій при недостатності коштів.

3) система електронних талонів акцизного податку передбачає використання цифрових документів для підтвердження сплати акцизу, які мають унікальний номер для кожної операції, захищені від підробки, а їх дійсність перевіряється автоматично.

4) моніторинг руху підакцизних товарів у реальному часі здійснюється від виробника до кінцевого споживача із здійсненням контролю обсягів реалізації, виявлення нелегального обігу та автоматизованих звітів про рух товарів.

5) автоматизована перевірка сплати акцизу включає звірку з банківськими платежами, контроль за термінами сплати, автоматичне нарахування штрафів та формування податкового кредиту.

Правове регулювання цифрового податкового адміністрування наступного податку, на якому ми зосередимо увагу, – єдиного податку – здійснюється за допомогою: ПК України (розділ XIV «Спеціальні податкові режими», глава 1 «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності»), в якому встановлюються засади адміністрування єдиного податку [50]; Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22 травня 2003 року № 851-IV, в якому врегульовано подання електронної звітності [152]; Закону України «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» від 5 жовтня 2017 року № 2155-VIII [251], в якому визначено правові засади використання електронних підписів при поданні звітності; Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами» від 6 червня 2017 року, в якому встановлено процедури документообігу [252], Наказу Мінфіну України «Про затвердження форм заяви про

застосування спрощеної системи оподаткування, розрахунку доходу за попередній календарний рік, запиту про отримання витягу з реєстру платників єдиного податку та витягу з реєстру платників єдиного податку» від 16 липня 2019 року № 308 [269], в якому, як видно з назви Наказу, затверджено відповідні форми заяви, розрахунку, запиту та витягу для платника єдиного податку, що суттєво допомагає та спрощує оформлення ним таких документів.

В результаті аналізу зазначених нормативно-правових актів можна визначити наступні особливості системи адміністрування єдиного податку в умовах цифровізації, зокрема вона включає: 1) електронну реєстрацію платників за допомогою подання заяви через Електронний кабінет, автоматизованої перевірки даних з ЄДР, електронного повідомлення про результати розгляду заяви, формування електронного витягу, зміни групи платника в онлайні, можливості перегляду нарахованих сум єдиного податку, формування платіжних документів онлайн, отримання повідомлення про заборгованість; 2) інтеграцію з Програмним реєстратором розрахункових операцій, а саме: передача даних про операції в реальному часі, облік готівкових і безготівкових розрахунків, формування Z-звітів (щоденних фіскальних звітних документів), контроль ліміту доходу; 3) електронну звітність за допомогою подання декларації платника єдиного податку в електронній формі, автоматичної перевірки правильності заповнення декларації, можливість подання уточнюючих декларацій в онлайні, агрегації даних з Програмного реєстратора розрахункових операцій, розрахунків податкових зобов'язань, контролю термінів подання, автоматичного формування квитанцій про прийняття звітності; 4) контрольні заходи: електронні податкові перевірки, перевірка відповідності таким критеріям як контроль видів діяльності, моніторинг кількості працівників, перевірка обсягу доходу, автоматичного виявлення порушень; 5) доступні наступні електронні сервіси для платників єдиного податку: калькулятор для

розрахунку суми податку, електронний реєстр платників єдиного податку, сервіс електронного адміністрування ПДВ (для платників 3-ої групи з ПДВ), можливість онлайн консультацій з податковими органами.

Правове регулювання цифрового податкового адміністрування наступного податку, на якому ми зосередимо увагу, – податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО), який справляється з доходів фізичних осіб (громадян – резидентів) і нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походженням в Україні, здійснюється у відповідності з ПК України (Розділ IV «Податок на доходи фізичних осіб»), Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22 травня 2003 року № 851-IV [152], Закону України «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» від 5 жовтня 2017 року № 2155-VIII [251], Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами» від 6 червня 2017 року № 557 [270], Наказу Міністерства фінансів України від 13 січня 2015 року № 4 «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску і Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску» [271] та інших.

Згідно аналізу вищевказаних нормативно-правових актів, можна зазначити, що цифровізація адміністрування ПДФО включає: 1) електронну звітність та документообіг за допомогою електронних реєстрів податкових накладних, подання форми № 1ДФ через Електронний кабінет платника податків, автоматизованого формування та подання податкових рахунків, електронної взаємодії з контролюючими органами; 2) автоматизацію розрахунків шляхом автоматичного розрахунку бази оподаткування,

інтегрованих калькуляторів для обчислення податкових зобов'язань, автоматичного застосування податкових соціальних пільг, системи автоматичного моніторингу податкових ризиків; 3) інтеграцію з іншими інформаційними системами, а саме: взаємодія з системою електронних платежів, інтеграція з реєстром застрахованих осіб Пенсійного фонду, обмін даними з Державною службою зайнятості, взаємодія з системою ProZorro для верифікації доходів; 4) доступність таких електронних сервісів для платників як особистий кабінет платника податків, електронний цифровий підпис для подання звітності, онлайн-консультації з податковими органами, електронні сервіси перевірки контрагентів; 5) контроль у вигляді автоматизованої системи перевірок, ризикоорієнтованого підходу при моніторингу операцій, електронного аудиту податкової звітності, автоматичного співставлення даних з різних джерел.

Висновки до розділу 2

1. Євроінтеграційний вектор України та інтенсивний розвиток транскордонних економічних відносин за участю фізичних та юридичних осіб України зумовили необхідність координації у підходах до впровадження інформаційних та цифрових технологій та інструментів адміністрування податків та уніфікації правових стандартів у цій сфері. Це слугувало суттєвим поштовхом для пришвидшення як цифровізації у сфері адміністрування податків та зборів, так і запровадження відповідного його правового регулювання.

2. Серед електронних сервісів, розміщених на офіційному веб-порталі Державної податкової служби України, найбільшу популярність серед платників податку має електронний кабінет. Найбільш розлого поняття електронного кабінету та питання, що стосуються його функціонування,

врегульовані Податковим кодексом України та Наказом Мінфіну «Про затвердження «Порядку функціонування Електронного кабінету».

Аналіз національного законодавства з питань функціонування електронного кабінету платника податків свідчить про такі недоліки: 1) відсутні строки усунення технічних несправностей електронного кабінету та детальний порядок компенсації збитків платникам податків у разі зазначених технічних проблем; 2) недостатньо врегульовано питання захисту персональних даних (відсутня чітка процедура реагування на витік даних, не визначена процедура відновлення даних у випадку їх втрати); 3) прогалину у правовому регулюванні доступу до електронного кабінету (не врегульовано детально механізм делегування права доступу, процедуру відновлення доступу, процедуру множинного доступу для великих підприємств); 4) не врегульовано випадки довготривалих технічних проблем (відсутні вичерпний перелік випадків подання документів у паперовій формі та процедура синхронізації даних при поданні документів у різних формах).

Всі державні електронні реєстри поділяються на базові реєстри, інші реєстри та визначені законом реєстри самоврегульованих організацій. Електронні реєстри, держателями яких є ДПСУ, належать до другої групи.

Єдиний реєстр індивідуальних податкових консультацій створений з метою надання платникам податків безоплатних індивідуальних консультацій з питань застосування норм податкового права. Аналіз судової практики свідчить про наявність недоліків при наданні відповідними контролюючими органами індивідуальних податкових консультацій: 1) суперечливість консультацій з однакових питань та наявність застарілих, які вже не відповідають чинному законодавству (несвоєчасне оновлення законодавства); 2) складний інтерфейс пошуку в реєстрі та відсутність розширеного пошуку за різними критеріями; 3) у реєстрі відсутній чіткий поділ на категорії консультацій та зв'язків між схожими консультаціями. Зміст індивідуальних податкових консультацій повинен містити не тільки

послідовно процитоване законодавство, але й обґрунтування застосування правових норм з урахуванням потреб їх застосування у конкретній фактичній ситуації та висновок щодо питання застосування цих норм на практиці.

Реєстр форм електронних документів (перелік сервісних запитів) для фізичних осіб та Реєстр форм електронних документів (перелік сервісних запитів) для юридичних осіб виконують такі основні функції: 1) забезпечення доступу до форм документів (надання доступу до актуальних форм податкової свідомості, забезпечення можливості завантаження шаблонів документів, надання доступу до заяв та декларацій); 2) зберігання електронних форм документів, забезпечення актуальності їх версій та підтримка різних форматів документів; 3) інформаційна підтримка платника податків (надання інструкцій щодо заповнення документів, інформування про зміни у формах, роз'яснення щодо порядку подання документів); 4) перевірка правильності заповнення форм та валідація електронних підписів; 5) взаємодія з іншими системами (інтеграція з електронним кабінетом платника податків, взаємодія з системою електронної звітності, забезпечення обміну даними з іншими реєстрами).

Недоліками функціонування цих реєстрів є: 1) недостатня адаптивність інтерфейсу для людей з обмеженими можливостями та літніх людей, що ускладнює користування системою для цих категорій громадян; 2) періодичні технічні збої та перевантаження системи, особливо в періоди пікових навантажень, що може призводити до затримок у обробці запитів; 3) обмежена кількість доступних форм електронних документів для певних життєвих ситуацій (приміром, окремих документів з питань спадщини, сімейних та трудових питань), що змушує громадян звертатися до традиційних офлайн-каналів тощо.

3. Правовий аналіз здійснення податкового контролю в умовах цифровізації свідчить про такі його особливості:

1) облік платників податків здійснюється: а) автоматично на підставі відомостей з ЄДР для юридичних осіб, за заявою для окремих категорій платників податків, через внесення до Державного реєстру фізичних осіб-платників податків шляхом присвоєння реєстраційних номерів, внесення інформації до облікових даних, видачі довідок про взяття на облік, внесення змін до облікових даних, зняття з обліку; б) шляхом обліку е-резидентів в рамках інформаційної системи «Е-резидент»; в) шляхом обліку резидентів Дія Сіті в реєстрі Дія Сіті тощо; г) шляхом обліку фізичних осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність;

2) цифровізація у сфері інформаційно-аналітичного забезпечення контролюючих органів у податковій сфері це комплексний процес, який включає наступні ключові напрямки: а) автоматизація збору даних, яка охоплює: автоматичне отримання інформації від платників податків через електронну звітність; інтеграцію, держателями яких є податкові органи, з реєстрами інших державних органів; автоматичний обмін податковою інформацією з іноземними юрисдикціями; отримання відповідних даних від фінансових установ та інших суб'єктів господарювання; б) обробка та аналіз даних, які включають: використання технологій великих даних (Big Data), застосування систем бізнес-аналітики, впровадження систем штучного інтелекту для виявлення ризиків; автоматизація процесів верифікації даних; в) ризик-орієнтований напрямок застосування цифровізації, який передбачає: автоматичне визначення ризикових операцій; використання системи автоматизованого моніторингу податкових накладних; формування ризик-профілів платників податків; автоматичний відбір платників для перевірок; г) розробка та запровадженням різного роду комплексних засобів щодо захисту інформації, зокрема систем кібербезпеки, захисту персональних даних, забезпечення цілісності даних, системи управління доступом до інформації.

3) цифровізація у сфері перевірок та звірок контролюючими органами включає: а) електронного планування перевірок шляхом автоматизованого відбору платників податків для перевірок на основі ризик-орієнтованого підходу, формування електронного плану-графіка перевірок, автоматичного визначення періодичності перевірок, системи оцінок податкових ризиків; б) е-аудит за допомогою автоматизованого аналізу первинних документів, перевірки податкової звітності в електронному форматі, автоматичної звірки даних з різних джерел, використання спеціалізованого програмного забезпечення для аналізу даних (в Україні впровадження електронного аудиту здійснюється згідно положень Національної стратегії доходів до 2030 року); в) дистанційні перевірки (без виїзду до платника податків), електронний обмін документами, формування електронних протоколів перевірок; г) електронна система оскарження включає (подання заперечень в електронній формі, електронний розгляд скарг, автоматизована система відстеження статусу розгляду скарг, електронне повідомлення про результати розгляду) тощо;

4) цифровізація податкового контролю у напрямку моніторингу контрольованих операцій, опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків, проявляється у: а) можливості електронного моніторингу контрольованих операцій шляхом автоматизованої системи збору та аналізу інформації про трансфертне ціноутворення, автоматичного зіставлення даних з різних джерел, використання алгоритмів штучного інтелекту для виявлення ризикових операцій; б) застосуванні таких цифрових інструментів опитування як електронних анкет та опитувальників, інтерв'ю у форматі відео конференції, автоматизованої системи фіксації та аналізу відповідей; в) захисті персональних даних шляхом багаторівневої авторизації, шифрування даних, контролю за доступом до інформації тощо;

5) цифровізація обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів в Україні має наступні особливості: а) ведення електронного реєстру

фінансових агентів (єдина державна база даних про фінансових агентів, можливість онлайн-перевірки достовірності даних, автоматизований облік ліцензій та дозволів, прозорість інформації про агентів); б) впровадження автоматизованої системи звітності (централізована платформа подання звітності, автоматична перевірка коректності даних, можливість інтеграції з бухгалтерськими системами, автоматичне формування зведених звітів); в) створення цифрових особистих кабінетів для фінансових агентів для ідентифікації, подання звітності в електронному форматі, отримання офіційних повідомлень від регуляторів, моніторингу статусу поданих документів, архівації документів, комунікації з контролюючими органами.

4. До особливостей правового регулювання цифровізації адміністрування окремих податків і зборів належать:

1) результатами цифровізації адміністрування податку на додану вартість є: а) система електронного адміністрування ПДВ; б) електронний реєстр податкових накладних; в) автоматична система моніторингу ризиків; г) електронне бюджетне відшкодування.

2) цифровізація адміністрування податку на прибуток підприємств включає: а) можливість електронного декларування шляхом подання декларацій (з додатками) через «Електронний кабінет», автоматичного заповнення окремих показників, автоматичної перевірки показників та системи електронних повідомлень про помилки; б) інтеграцію з фінансовою звітністю; в) систему електронного моніторингу; г) аналітичні інструменти (автоматичний розрахунок податкових зобов'язань, аналіз динаміки показників, порівняння з галузевими показниками, використання системи індикаторів ризику); д) електронний документообіг (електронне підписання документів, цифровий архів документів, електронне листування з контролюючими органами, електронні запити та відповіді) тощо.

3) цифровізація адміністрування акцизного податку включає: а) запровадження електронних акцизних накладних при реалізації

пального/спирту; б) автоматичний розрахунок лімітів для операцій; в) система електронних талонів акцизного податку; г) моніторинг руху підакцизних товарів у реальному часі; д) автоматизована перевірка сплати акцизу.

4) цифровізація адміністрування єдиного податку включає: а) електронну реєстрацію платників; б) інтеграцію з Програмним реєстратором розрахункових операцій; в) електронну звітність за допомогою; г) електронні податкові перевірки; д) електронні сервіси для платників єдиного податку (калькулятор для розрахунку суми податку, електронний реєстр платників єдиного податку, сервіс електронного адміністрування ПДВ (для платників 3-ої групи з ПДВ), можливість онлайн консультацій з податковими органами).

5) цифровізація адміністрування податку на доходи фізичних осіб включає: а) електронна звітність та документообіг за допомогою електронних реєстрів податкових накладних, подання форми №1ДФ через Електронний кабінет платника податків, автоматизованого формування та подання податкових рахунків, електронної взаємодії з контролюючими органами; б) автоматизація розрахунків шляхом автоматичного розрахунку бази оподаткування, інтегрованих калькуляторів для обчислення податкових зобов'язань, автоматичного застосування податкових соціальних пільг, системи автоматичного моніторингу податкових ризиків; в) інтеграція з іншими інформаційними системами, а саме: взаємодія з системою електронних платежів, інтеграція з реєстром застрахованих осіб Пенсійного фонду, обмін даними з Державною службою зайнятості, взаємодія з системою ProZorro для верифікації доходів; г) доступність таких електронних сервісів для платників як особистий кабінет платника податків, електронний цифровий підпис для подання звітності, онлайн-консультації з податковими органами, електронні сервіси перевірки контрагентів; д) контроль включає: автоматизована система камеральних перевірок, ризикоорієнтований підхід

при моніторингу операцій, електронний аудит податкової звітності, автоматичне співставлення даних з різних джерел.

Розділ III.

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВЗАЄМОДІЇ В СФЕРІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ

3.1. Правові засади обміну інформацією між податковими органами та органами державної влади –держателями державних реєстрів та інших інформаційних платформ

В умовах стрімкого розвитку інформаційних технологій та цифровізації державного управління особливої актуальності набуває питання ефективного обміну інформацією між різними органами державної влади. Цифровізація податкового адміністрування як комплексне явище базується на ефективному обміні інформацією між різними суб'єктами владних повноважень. Податкові органи, виконуючи свої функції з адміністрування податків та зборів, потребують доступу до значного масиву інформації, що міститься в різноманітних державних реєстрах та інформаційних системах. Правове регулювання такого інформаційного обміну є надзвичайно важливим елементом забезпечення ефективності податкового адміністрування та дотримання прав платників податків.

У контексті правового регулювання інформаційного обміну між податковими органами та держателями державних реєстрів першочергового значення набуває визначення базових категорій, принципів такої взаємодії, розуміння суб'єктів інформаційного обміну та особливостей правового регулювання такого обміну.

Інформаційний обмін у сфері податкового адміністрування слід розуміти як врегульований нормами права процес передачі, отримання та використання інформації між податковими органами та іншими суб'єктами владних повноважень з метою забезпечення повноти адміністрування податків та зборів.

До суб'єктів інформаційного обміну у сфері оподаткування, в першу чергу, належать податкові органи. ДПСУ як центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, має особливий правовий статус у системі інформаційного обміну.

Її повноваження у цій сфері включають: право на отримання інформації від платників податків та державних органів; обов'язок забезпечення захисту отриманої інформації; відповідальність за неправомірне використання інформації; право на створення та ведення інформаційних баз даних.

В свою чергу, держателі державних реєстрів – це органи державної влади, відповідальні за ведення відповідних реєстрів та надання доступу до них. Їх правовий статус характеризується: обов'язком надання доступу до реєстрів; відповідальністю за достовірність інформації; правом встановлювати порядок доступу до реєстрів; обов'язком забезпечення захисту інформації.

В системі податкового адміністрування використовується інформація різних видів, кожен з яких має особливий правовий режим: податкова інформація; персональні дані платників податків; відомості з державних реєстрів; службова інформація; інформація з обмеженим доступом.

Правове регулювання інформаційного обміну в системі податкового адміністрування базується на таких принципах:

1) основні принципи інформаційних відносин, що визначені у статті 2 Закону України «Про інформацію» № 2657-XII від 2 жовтня 1992 року [272]: гарантованість права на інформацію; відкритість, доступність інформації, свобода обміну інформацією; достовірність і повнота інформації; свобода вираження поглядів і переконань; правомірність одержання, використання, поширення, зберігання та захисту інформації; захищеність особи від втручання в її особисте та сімейне життя.

2) у контексті податкового адміністрування ці загальні принципи конкретизуються положеннями ПК України, зокрема статтями, які

встановлюють: презумпцію правомірності рішень платника податку (підпункт 4.1.4 пункту 4.1 статті 4); принцип конфіденційності податкової інформації (стаття 17); принцип належного використання податкової інформації виключно для виконання функцій адміністрування податків (підпункт 21.1.6 пункту 21.1 ст. 21) [50].

3) враховуючи, що значна частина інформації у податковому адмініструванні містить персональні дані, застосовуються принципи обробки персональних даних, визначені статтею 6 Закону України «Про захист персональних даних» № 2297-VI від 1 червня 2010 року: законність обробки; цільове призначення обробки; пропорційність та співмірність обробки; точність та достовірність даних; прозорість обробки для суб'єкта персональних даних [273].

4) електронна взаємодія державних інформаційних ресурсів здійснюється з дотриманням принципів, визначених у Постанові Кабінету Міністрів України «Про деякі питання електронної взаємодії електронних інформаційних ресурсів» від 8 вересня 2016 року № 606 [274]: технологічної нейтральності; використання єдиних правил електронної інформаційної взаємодії, відкритих форматів даних, протоколів та стандартів обміну; інформування фізичних осіб про запити щодо їх персональних даних; повторного використання даних та програмних засобів; уникнення надлишковості та дублювання даних.

Система нормативно-правового регулювання інформаційного обміну має ієрархічну структуру та включає акти різної юридичної сили.

1. На конституційному рівні базис такого регулювання становлять положення статей 19, 32, 34 Конституції України № 254к/96-ВР [51], які визначають загальні засади діяльності органів державної влади та права громадян у сфері інформації.

2. Загальні засади інформаційної взаємодії між органами державної влади в Україні закріплені у низці нормативно-правових актів різної

юридичної сили. Базовим законом у цій сфері є Закон України «Про інформацію» від 2 жовтня 1992 року № 2657-XII, який визначає загальні принципи інформаційних відносин, види інформації та режими доступу до неї, права та обов'язки суб'єктів інформаційних відносин. Відповідно до статті 5 цього Закону, кожен має право на інформацію, що передбачає можливість вільного одержання, використання, поширення, зберігання та захисту інформації, необхідної для реалізації своїх прав, свобод і законних інтересів [272].

Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22 травня 2003 року № 851-IV встановлює основні організаційно-правові засади електронного документообігу та використання електронних документів і поширюється на відносини, які виникають при створенні, відправленні, передаванні, одержанні, зберіганні, обробці, використанні та знищенні електронних документів [152].

Правове регулювання електронного документообігу включає: вимоги до електронних документів; порядок використання електронних підписів; процедури верифікації документів; правила зберігання електронних документів.

Важливе значення має також Закон України «Про захист персональних даних» від 1 червня 2010 року № 2297-VI, який встановлює особливості обробки персональних даних органами державної влади, права суб'єктів персональних даних, обов'язки розпорядників інформації та визначає правові механізми захисту приватності при здійсненні інформаційного обміну. Цей закон встановлює, що обробка персональних даних здійснюється для конкретних і законних цілей, визначених за згодою суб'єкта персональних даних, або у випадках, передбачених законами України [273].

Закон України «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах» від 5 липня 1994 року № 80/94-ВР визначає: технічні вимоги до захисту інформації, порядок доступу до інформації,

відповідальність за порушення захисту інформації [275]. Особлива увага у правовому регулюванні приділяється питанням захисту інформації при здійсненні міжвідомчого обміну. Відповідно до Закону України «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах» № 80/94-ВР від 5 липня 1994 року, забезпечення захисту інформації в системах здійснюється шляхом: дотримання суб'єктами відносин норм, вимог та правил організаційного і технічного характеру щодо захисту оброблюваної інформації; використання засобів захисту інформації; - здійснення контролю за дотриманням вимог щодо захисту інформації [275].

Отже, захист інформації забезпечується комплексом правових, організаційних та технічних заходів, спрямованих на: забезпечення конфіденційності інформації; збереження цілісності даних; запобігання несанкціонованому доступу; забезпечення відповідальності за порушення.

3. Спеціальне законодавство щодо інформаційної взаємодії податкових органів складають наступні акти. ПК України містить спеціальні норми, які регулюють питання інформаційної взаємодії податкових органів з іншими органами державної влади. Зокрема, стаття 72 ПК України визначає джерела податкової інформації та встановлює правові механізми її отримання контролюючими органами.

Відповідно до пункту 72.1 статті 72 ПК України, податкова інформація може бути у вигляді: 1) інформації з податкових декларацій, розрахунків, звітів про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації; 2) інформації, що надана великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань); 3) інформації з реєстрів, що формуються та ведуться контролюючими органами; 4) інформації про фінансово-господарські операції платників податків; 5) інформація щодо застосування реєстраторів розрахункових операцій та програмних реєстраторів розрахункових операцій, включаючи електронні

копії розрахункових документів і фіскальних звітних чеків, які подані до контролюючих органів; 6) інформація від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, Національного банку України та Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку; 7) інформація від банків, небанківських надавачів платіжних послуг, емітентів електронних грошей та інших фінансових установ про наявність і рух коштів на рахунках чи електронних гаманцях платників податків, звіти про підзвітні рахунки, що подані від фінансових агентів; 8) інформація від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів; 9) інформація за наслідками податкового контролю; 10) інформація від центрального органу виконавчої влади, який забезпечує формування й реалізацію державної політики у сфері цифровізації, зокрема інформація про відповідність резидентів Дія Сіті нормам Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», а саме щодо включення чи виключення платників податків до реєстру Дія Сіті [50].

Механізм доступу податкових органів до державних реєстрів регулюється як загальними нормами законодавства про державні реєстри, так і спеціальними підзаконними актами.

Важливим нормативно-правовим актом щодо правового регулювання обміну інформацією між податковими та митними державними органами є Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку взаємодії інформаційних систем Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства» від 10 червня 2020 року № 286 [276]. Даний порядок встановлює вимоги щодо інформаційної взаємодії між інформаційно-комунікаційними системами, реєстрами, базами даних, іншими інформаційними ресурсами ДПСУ і Державної митної служби України (далі –

Держмитслужба), що використовується при адмініструванні податків та зборів.

Взаємодія між інформаційними системами суб'єктів інформаційних відносин (ДПС та Держмитслужба) здійснюється в електронному вигляді на рівні центрального апарату ДПС та центрального апарату Держмитслужби за допомогою: 1) обміну даними в режимі реального часу; 2) автоматизованих обмінів інформацією за принципом «запит – відповідь» (якщо немає можливості здійснювати обмін інформацією в режимі реально часу); 3) шляхом надання регламентованого доступу певним уповноваженим посадовим особам ДПС і Держмитслужби до інформації в інформаційних системах на засадах ідентифікації таких осіб та відповідно до порядку надання доступу до інформаційних систем.

Інформаційна взаємодія між такими інформаційними системами ДПС та Держмитслужби відбувається за допомогою мережи (системи) Національної системи конфіденційного зв'язку або засобами системи «Трембіта» із використанням інформаційних систем ДПС і Держмитслужби при застосуванні в них комплексних систем захисту інформації із підтвердженою відповідністю згідно результатів державної експертизи у порядку, встановленому законом [276]. Система «Трембіта» як ключовий елемент електронної взаємодії забезпечує автоматизований обмін даними, захищений доступ до інформації, стандартизацію форматів даних, моніторинг інформаційного обміну.

Податкові органи мають доступ до широкого спектру державних реєстрів та інформаційних платформ, серед яких ключовими є: 1) Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (ЄДР); 2) Державний реєстр речових прав на нерухоме майно; 3) Єдиний державний реєстр транспортних засобів; 4) Державний земельний кадастр; 5) Реєстр платників податку на додану

вартість; 6) Єдиний реєстр акцизних накладних; 7) Реєстр платників єдиного податку.

Доступ до кожного з цих реєстрів регулюється окремими нормативно-правовими актами, які визначають обсяг інформації, що надається, порядок її отримання та використання.

Особливе місце в системі інформаційної взаємодії займає система електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів «Трембіта». Згідно Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронної взаємодії електронних інформаційних ресурсів» від 8 вересня 2016 року № 606 [274], електронна взаємодія електронних інформаційних ресурсів здійснюється за допомогою системи електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів «Трембіта», яка забезпечує автоматизований обмін даними між державними реєстрами за принципом «єдиного вікна» та відповідно до встановлених форматів даних.

Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронної взаємодії електронних інформаційних ресурсів» закріплює: 1) Положення про систему електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів «Трембіта»; 2) Порядок підключення до системи електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів «Трембіта»; 3) Порядок електронної (технічної та інформаційної) взаємодії. У Постанові також надається перелік пріоритетних державних електронних інформаційних ресурсів для запровадження електронної взаємодії.

У багатьох розвинених країнах створені централізовані системи обміну даними між державними органами, що функціонують на основі: єдиних стандартів даних; захищених каналів зв'язку; чітких протоколів доступу та авторизації; систем моніторингу та аудиту доступу до інформації.

На сьогодні існує ряд проблем у правовому регулюванні інформаційного обміну між податковими органами та держателями реєстрів: 1) недостатня узгодженість нормативно-правових актів різного рівня, що

регулюють питання інформаційної взаємодії; 2) відсутність єдиних стандартів форматів даних та протоколів обміну інформацією; 3) неповна імплементація міжнародних стандартів захисту інформації; 4) недостатньо чітке регулювання відповідальності за порушення порядку інформаційного обміну.

Для вирішення цих проблем необхідно: провести систематизацію законодавства у сфері інформаційного обміну; розробити єдині стандарти форматів даних та протоколів обміну; посилити відповідальність за порушення порядку інформаційного обміну; вдосконалити механізми захисту інформації.

Подальший розвиток правового регулювання інформаційного обміну між податковими органами та держателями реєстрів має відбуватися з урахуванням: загальносвітових тенденцій цифровізації державного управління; необхідності забезпечення балансу між ефективністю податкового адміністрування та захистом прав платників податків; потреби в гармонізації національного законодавства з міжнародними стандартами; розвитку технологій блокчейн та інших інноваційних рішень у сфері захисту інформації.

Ключовими напрямками вдосконалення правового регулювання мають стати: 1) розробка єдиного законодавчого акту, що регулює питання міжвідомчого інформаційного обміну; 2) впровадження механізмів електронної ідентифікації та автентифікації відповідно до міжнародних стандартів; 3) творення системи моніторингу та оцінки ефективності інформаційного обміну; 4) розвиток механізмів захисту прав суб'єктів персональних даних.

3.2. Обмін інформацією з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та фінансовими установами в сфері виконання бюджетів за доходами в процесі реалізації діяльності з адміністрування податків і зборів

Виконання бюджетів за доходами є складним процесом, що вимагає налагодженої взаємодії між різними суб'єктами публічної адміністрації. Центральне місце в цьому процесі займають податкові органи, які забезпечують адміністрування основної частини бюджетних надходжень. Ефективність такого адміністрування значною мірою залежить від якості інформаційного обміну між всіма залученими суб'єктами.

У контексті виконання бюджетів за доходами інформаційний обмін можна визначити як врегульований нормами права процес передачі, отримання та використання інформації між уповноваженими суб'єктами з метою забезпечення повноти та своєчасності надходження коштів до бюджетів різних рівнів.

Особливостями такого інформаційного обміну є: множинність суб'єктів обміну інформацією; різноманітність правових режимів інформації; необхідність дотримання бюджетних термінів; підвищені вимоги до достовірності інформації; специфічні формати даних.

Взаємообмін між податковими органами та іншими державними установами здійснюється через спеціалізовані електронні платформи:

1. Електронний кабінет платника податків – онлайн-платформа, яка дозволяє платникам податків подавати декларації, здійснювати платіжні операції та отримувати відповіді від податкових органів (більш розлого даний електронний ресурс висвітлювався нами у попередньому розділі).

2. Єдиний реєстр податкових накладних – система для обміну податковими накладними та іншими документами, які стосуються податку на додану вартість (ПДВ). Єдиний реєстр податкових накладних є автоматизованою системою, в якій реєструються податкові накладні і

розрахунки коригування, що подаються платниками податку на додану вартість. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних» від 29 листопада 2010 року № 1246 [168], ведення реєстру забезпечує централізовану реєстрацію податкових накладних, а також контролює обіг ПДВ в межах держави. Платники податків зобов'язані подавати податкові накладні через Єдиний реєстр податкових накладних. Податкові органи здійснюють перевірку поданих документів і реєстрацію накладних, а також надають підтвердження про їх реєстрацію або відмову в реєстрації. Податкові органи можуть отримувати від інших установ, наприклад, митних органів або органів місцевого самоврядування, додаткові дані для верифікації податкових накладних. Всі органи влади мають бути інтегровані в процес перевірки та обробки даних з реєстрації податкових накладних для запобігання шахрайству та порушенням законодавства в частині ПДВ [168].

В контексті аналізу взаємообміну інформацією між податковими органами та іншими органами державної влади і фінансовими установами, то в даному випадку податкові органи взаємодіють з митними органами для перевірки податкових накладних щодо ввезених товарів та їх обліку у митних деклараціях. Місцеві органи самоврядування можуть отримувати дані про ПДВ, що надходять до місцевих бюджетів, для цілей планування та обліку фінансових надходжень. Банківські установи можуть бути залучені до перевірки транзакцій, пов'язаних з сплатою податків на додану вартість, для запобігання фінансовим зловживанням.

3. Інтегровані автоматизовані системи – забезпечують обмін даними між податковими органами та іншими державними органами, такими як Міністерство фінансів України, Казначейство, митні органи, статистичні установи тощо. До таких інтегрованих автоматизованих систем можна віднести Єдину автоматизовану систему обробки податкової інформації (Наказ Державної податкової служби України «Про затвердження

Методичних рекомендацій щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах ДПС України» від 14 червня 2012 року № 516 [277]). Система дозволяє автоматизувати обробку податкових декларацій, перевірок, звітності та інших документів. Вона взаємодіє з податковими органами, банками та іншими державними установами для перевірки достовірності інформації та обміну даними.

Також, до таких систем належить Система електронного адміністрування ПДВ, яка дозволяє автоматично обробляти інформацію щодо податку на додану вартість (ПДВ), включаючи податкові накладні, звітність та інші документи, що стосуються цього податку. В рамках даної системи відбувається взаємодія з реєстрами платників податків, митними органами, банками та іншими фінансовими установами. Усі операції, пов'язані з ПДВ, здійснюються через електронну систему.

Система електронного документообігу призначена для обміну електронними документами між органами державної влади, місцевими органами самоврядування, підприємствами та іншими учасниками. Вона забезпечує обмін даними між податковими органами та іншими державними установами в електронному форматі. Система взаємодіє з іншими реєстрами, такими як реєстри платників податків, митні системи, фінансові установи та місцеві органи влади.

Митна електронна система (e-customs) – це система для автоматизованого обміну митною інформацією, яка дозволяє митним органам обробляти дані про товари, що перетинають митний кордон, а також здійснювати контроль за митними платежами. Взаємодіє з системами податкових органів для перевірки правильності сплати податків та зборів, а також з банками та іншими фінансовими установами для забезпечення митних платежів.

Податкові органи також активно взаємодіють із банками та іншими фінансовими установами для забезпечення обліку фінансових операцій

платників податків, здійснення платежів і перевірки інформації за допомогою автоматичного обміну інформацією про фінансові операції – через спеціальні електронні канали (наприклад, через систему «Клієнт-Банк»), банки надсилають податковим органам дані про платіжні операції, що можуть бути використані для перевірки податкових зобов'язань. В свою чергу, в рамках реалізації міжнародних стандартів звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки FATCA (англ. Foreign Account Tax Compliance Act) і CRS (англ. Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information) для обміну податковою інформацією між країнами, податкові органи співпрацюють з банками для моніторингу та подачі звітності про іноземні рахунки громадян.

Правову основу регулювання відносин у сфері інформаційного обміну між податковими органами та іншими державними органами і органами місцевого самоврядування складає система наступних нормативно-правових актів:

1. На законодавчому рівні правового регулювання важливим є передусім положення статті 45 Бюджетного кодексу України (далі – БК України), які визначають загальні засади виконання бюджетів за доходами, встановлюють повноваження державних органів у бюджетному процесі, регулюють відносини у процесі виконання бюджетів [278]. У статті 72 ПК України регламентовано порядок адміністрування податків і зборів, визначено права та обов'язки контролюючих органів, встановлено процедури інформаційного обміну [50]. У Законі України «Про інформацію» від 2 жовтня 1992 року № 2657-XII визначено правові режими інформації, встановлено загальні принципи інформаційних відносин та врегульовано доступ до інформації [272].

2. Більш детально окремі аспекти в даній сфері відносин врегульовано на підзаконному рівні.

Найбільш тісно податкові органи взаємодіють з Державною казначейською службою України та її територіальними підрозділами (органи Казначейства).

Правові засади взаємодії між податковими органами та органами Казначейства закріплюються у статтях 43, 45, 50, 78, 112 та інших статтях БК України [278], а також в статтях ПК України, а саме: підпункті 19-1.1.33 пункту 19-1.1 статті 19-1 (щодо подачі звітів та інформації), статті 35-1 (щодо відкриття в органах Казначейства єдиного рахунку), статті 43 (щодо підготовки податковим органом висновку «про повернення належних сум коштів з відповідного бюджету або з єдиного рахунку та подає його для виконання до органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів»), статті 103 (щодо прийняття рішення податковим органом стосовно повернення органом Казначейства нерезидентів суми зайвого утримання сум податку), підпункті 20.1.28 пункту 20.1 статті 20 (щодо права контролюючого органу стягувати з органу Казначейства пеню за несвоєчасне виконання ними рішень суду, рішень керівника органу стягнення, підпункт 10-1.1.33 пункту 19.1 статті 19-1 (щодо повноваження податкового органу подавати Державній казначейській службі України «звіти та інформацію про надходження податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи» тощо [50].

В пункті 1.4. Порядку казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України 29 січня 2013 року № 43, закріплено, що в процесі казначейського обслуговування доходів державного бюджету застосовується система дистанційного обслуговування «Клієнт казначейства – Казначейство» з використанням засобів криптографічного захисту інформації Державної казначейської служби України, а також закріплено, що у ході застосування системи Казначейства між органами Казначейства, органами, що контролюють справляння надходжень бюджету (зокрема податковими

органами) та бюджетними установами, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету (розпорядниками бюджетних коштів), «здійснюється обмін документами в електронній формі, в тому числі електронними документами».

Наказ Міністерства фінансів «Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної казначейської служби України та органів Державної податкової служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями» від 18 липня 2016 року № 621 [279]. регламентує відносини між органами Казначейства та ДПСУ у процесі виконання державного та місцевих бюджетів у частині надходження доходів.

Інформаційний взаємообмін між Державною казначейською службою України та органами ДПСУ у процесі виконання державного бюджету проявляється у таких аспектах:

1) після прийняття закону про Державний бюджет України на відповідний рік у Казначействі формуються рахунки для зарахування доходів бюджетів. Інформація про такі рахунки за надходженнями, контроль за справлянням яких належить ДПСУ, надається Казначейством податковим органам;

2) ДПСУ у межах п'яти робочих днів опрацьовує цю інформацію і надає Казначейству інформацію про рахунки за надходженнями, що справляються до державного і місцевих бюджетів, на підставі чого Казначейство відкриває рахунки;

3) інформація про відповідність доходів бюджету символу звітності коду класифікації, а також інформація щодо перенесення залишків коштів на відповідні рахунки за надходженнями Казначейством надається до ДПСУ;

4) згідно з пунктом 4 зазначеного вище Наказу, управління ДПСУ по роботі з великими платниками податків доводять до платників інформацію про реквізити рахунків за надходженнями шляхом розміщення її на

вебпорталі податкового органу і забезпечують появу таких реквізитів у інформаційно-комунікаційній системі «Електронний кабінет»;

5) Казначейство передає до ДПСУ інформацію про проведені транзакції, Звіт про виконання державного бюджету за доходами та іншими надходженнями та Звіт про виконання місцевих бюджетів за доходами тощо [279].

Між ДПСУ та Казначейством інформаційна взаємодія здійснюється шляхом використання інформаційно-комунікаційних системи із застосуванням відповідних комплексних систем захисту інформації із підтвердженою відповідністю згідно державної експертизи у порядку, встановленому законом. При обміні інформацією ДПС та Казначейство застосовують організаційно-технічні заходи, спрямовані на забезпечення захисту інформації, яка передається, відповідно до ступеня обмеження доступу до неї. З метою захисту інформації при її передачі застосовуються засоби криптографічного захисту. При виникненні обставин, що унеможливають виконання положень, встановлених законодавством, ДПСУ та Казначейство зобов'язані проінформувати один одного про це протягом робочого дня, який настає за днем, коли виникли такі обставини [279].

Також, Казначейство передає до ДПСУ звіт про виконання місцевих бюджетів. Таку інформацію Казначейство отримує від місцевих бюджетів. Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів» № 938 від 23 серпня 2012 року врегульовано особливості організаційних взаємовідносин між територіальними органами Казначейства, фінансовими органами, місцевими радами. Згідно Наказу, перерахування платежів, сплачених до місцевих бюджетів, відбувається за допомогою Системи електронних платежів Національного банку України на рахунки, які відкриті у Казначействі на ім'я органів Казначейства в розрізі місцевих бюджетів і кодів бюджетної

класифікації. При казначейському обслуговуванні місцевих бюджетів застосовується дистанційне обслуговування за допомогою системи дистанційного обслуговування «Клієнт казначейства — Казначейство» (СДО) із застосуванням засобів криптографічного захисту щодо інформації Казначейства. При використанні СДО між органами Казначейства і місцевими фінансовими органами, відбувається обмін документами в електронній формі, зокрема обмін електронними документами [280].

Аналіз Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів» дає можливість виокремити наступні аспекти інформаційного обміну між Державною казначейською службою України та місцевими бюджетами:

1) щоденний обмін інформацією (органи Казначейства надають фінансовим органам виписки з рахунків про здійснені операції, передається інформація про надходження та використання коштів місцевих бюджетів, надаються дані про рух коштів на рахунках розпорядників/одержувачів бюджетних коштів);

2) щомісячне звітування (Казначейство формує та передає звіти про виконання місцевих бюджетів, надається деталізована інформація про доходи, видатки та кредитування, передаються дані про міжбюджетні трансферти);

3) обмін інформацією щодо розпису бюджету (фінансові органи надають розпис місцевого бюджету, передаються помісячні плани асигнувань, інформується про внесені зміни до розпису);

4) інформування про взяті бюджетні зобов'язання (розпорядники коштів реєструють бюджетні зобов'язання, Казначейство веде облік зобов'язань, надається інформація про стан виконання зобов'язань);

5) обмін даними щодо платіжних доручень (розпорядники подають платіжні доручення, Казначейство здійснює перевірку та оплату, надається інформація про проведені платежі);

б) інформаційний обмін щодо залишків коштів (щоденне інформування про залишки на рахунках, дані про тимчасово вільні кошти, інформація про розміщення коштів на депозитах) [280].

Порядок формування, ведення та оновлення Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, а також взаємообмін інформацією між різними суб'єктами, що стосується розпорядників та одержувачів бюджетних коштів врегульовано Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів» № 1691 від 22 листопада 2011 року [281], що є важливим зважаючи на те, що організації бюджетної сфери є важливим кластером платників податків.

До основних аспектів взаємообміну інформацією, що передбачені цим наказом, належать: 1) формування та внесення даних до Єдиного реєстру: а) міністерства та центральні органи виконавчої влади мають обов'язок подавати інформацію про розпорядників та одержувачів бюджетних коштів до Єдиного реєстру; б) місцеві органи влади також надають дані, які стосуються місцевих бюджетів та відповідних організацій, що здійснюють витрати з місцевих бюджетів; 2) обмін інформацією між центральними органами влади: а) органи, що займаються обробкою фінансової інформації, повинні забезпечувати оперативний обмін даними між Міністерством фінансів України та іншими центральними органами виконавчої влади; б) інформація, що міститься в реєстрі, використовується для планування, виконання та контролю над бюджетними коштами; 3) обмін інформацією між казначейством і іншими органами: а) Державне казначейство, яке здійснює контроль та обслуговування місцевих бюджетів, отримує інформацію щодо розпорядників та одержувачів бюджетних коштів від Міністерства фінансів і забезпечує реєстрацію цих суб'єктів у своєму системному обліку; б) під час здійснення платежів та виконання бюджетів казначейство перевіряє

відповідність організацій, які здійснюють операції з коштами, із записами в реєстрі; 4) оновлення даних у реєстрі: дані в Єдиному реєстрі мають оновлюватися відповідно до змін, які можуть виникнути в результаті зміни розпорядників бюджетних коштів або одержувачів бюджетних коштів. Це також включає відомості про зміни в організаційно-правовому статусі установ, зміни у реквізитах установ або фінансових показниках; 5) публічний доступ до інформації. Частина даних з реєстру має бути відкритою для загального доступу (зокрема, через Інтернет), що дозволяє забезпечити прозорість і доступність інформації про розпорядників і одержувачів бюджетних коштів для громадськості та інших зацікавлених осіб. Це також сприяє моніторингу за використанням бюджетних коштів і попередженню нецільового їх використання; 6) механізм внесення змін та уточнень. Важливим є забезпечення процесу внесення змін до Єдиного реєстру. Якщо у розпорядника або одержувача бюджетних коштів змінюються дані (наприклад, зміна адреси, контактування, зміна статусу чи фінансових показників), відповідні зміни повинні бути внесені в реєстр. Цей процес передбачає взаємодію між органами, що формують реєстр, та іншими учасниками, зокрема місцевими органами самоврядування, державними органами, які здійснюють нагляд; 7) користування інформацією з реєстру. Інформація з Єдиного реєстру використовується для різних цілей, зокрема для здійснення контролю за виконанням бюджетів, для проведення аудитів, для складання статистичних даних і для забезпечення прозорості фінансування; 8) регулярність подачі та оновлення даних. Інформація в реєстрі повинна оновлюватися за визначеною процедурою (наприклад, щоквартально чи у разі зміни даних), щоб відобразити актуальний стан на момент обміну інформацією; 9) забезпечення якості даних. Всі установи, що надають інформацію для внесення в реєстр, повинні забезпечити правильність, повноту і достовірність наданих даних. Порядок визначає механізми перевірки цих даних для їх подальшого внесення в реєстр [281].

Отже, основний взаємообмін інформацією між Казначейством і органами влади за цим Наказом полягає у своєчасному, точному та прозорому наданні і оновленні даних про бюджетні кошти та їх отримувачів, що є необхідним для ефективного планування, контролю та аудиту фінансових ресурсів.

Зауважимо, що відповідно до Національної стратегії доходів до 2030 року серед завдань, що закріплені в розділі 4.2.2 (g), «... удосконалення процедури стягнення коштів з банківських рахунків боржників, шляхом налагодження інформаційної взаємодії ДПСУ з Держказначейством та банками щодо направлення електронних платіжних інструкцій (інкасових доручень) на примусове списання (стягнення) коштів з рахунків платника у банках», що потребує не лише внесення змін до законодавства, а й розробку, тестування та впровадження механізму «електронної взаємодії з надавачами платіжних послуг у процесі формування органами ДПС, надсилання та виконання платіжних інструкцій на примусове списання коштів з рахунків платників податків, які мають податковий борг» [282].

3.3. Правове регулювання міжнародної взаємодії суб'єктів адміністрування податків і зборів у сфері протидії порушенням законодавства України, шахрайству та іншим порушенням, які впливають на фінансові інтереси ЄС в умовах цифровізації

Міжнародне співробітництво суб'єктів адміністрування податків та зборів у сучасному глобалізованому світі набуло особливого значення у контексті протидії транснаціональному податковому шахрайству та іншим порушенням у податковій сфері. Ефективність такого співробітництва прямо залежить від якості його правового регулювання на міжнародному, регіональному і національному рівнях. Протидія ухиленню від

оподаткування та заходи спрямовані на мінімізацію правопорушень у цій сфері є ключовими елементами податкової реформи в Україні [283, с. 21].

Теоретичний аналіз правової природи міжнародного співробітництва податкових органів дозволяє визначити його як систему скоординованих дій компетентних державних органів різних країн світу, спрямованих на забезпечення дотримання податкового законодавства і протидію його порушенням. Концептуальні принципи ухилення від оподаткування General Anti-Avoidance Rules (GAAR) вироблені біля ста років тому, імплементовані у законодавство багатьох держав та відображені у судових доктринах [284, с. 328]. Вони спрямовані на розмежування обґрунтованої оптимізації податків, на яке має право будь-яка особа, від дій, що пов'язані із зловживанням цим правом [285, с. 565].

Фундаментом міжнародної взаємодії податкових органів є багатосторонні конвенції та двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування. Особливе значення має Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25 січня 1988 року, розроблена спільно Радою Європи та ОЕСР [286].

Згідно із статтею 1 Конвенції, держави-учасниці надають одна одній допомогу в податкових справах, зокрема щодо обміну інформацією, проведення одночасних перевірок, участі у податкових перевітках за кордоном, стягнення податків, заходів зі збереження сум податків, вручення документів [286]. Конвенцією чітко встановлені рамки обміну інформацією між державними органами держав-членів. Так, у пункті 1 статті 4 Конвенції зазначено, що держави-члени здійснюють обмін інформацією, яка може бути корисною для встановлення суми та збори податку, стягнення податкової заборгованості та здійснення різного роду виконавчих заходів з метою її стягнення, притягнення до адміністративної відповідальності або порушення кримінального переслідування у судовому порядку. Зазначений перелік

цільового спрямування для обміну інформацією є вичерпним, а інформація, яка є недоречна для зазначених цілей, обміну не підлягає [286].

Також, положеннями Конвенції обумовлюється такий аспект обміну інформацією між державами-членами, як дозвіл від держави на використання наданої нею інформації у певних випадках. Так, згідно з пунктом 2 статті 4 Конвенції, державні органи однієї держави можуть використовувати отриману інформацію як доказ у кримінальному суді тільки з дозволу держави, яка надала таку інформацію. Проте дві і більше держави можуть між собою взаємно домовитись про скасування умови про попередній дозвіл [286]. Домовленості такого характеру у практиці міжнародного співробітництва здійснюються зазвичай відповідно до принципу взаємності.

Важливим також є положення пункту 3 статті 4 Конвенції, згідно якого держава-учасниця може зазначити в заяві на ім'я депозитарія, що згідно до її законодавства державні органи можуть інформувати свого резидента або громадянина про надання інформації, яка безпосередньо його стосується, до моменту передачі такої інформації іншій державі [286].

З аналізу положень Конвенції випливає, що взаємна допомога в податкових справах державами може надаватись у таких формах: 1) обмін інформацією: а) обмін інформацією на прохання; б) автоматичний обмін інформацією; в) спонтанний обмін інформацією; 2) податкові перевірки: а) одночасні податкові перевірки; б) податкові перевірки за кордоном; 3) допомога у стягненні податків: а) стягнення податкової заборгованості; б) заходи для збереження суми податків; 4) вручення документів [286].

У координації міжнародної взаємодії податкових органів ключову роль відіграють такі міжнародні організації:

1. Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) розробляє стандарти прозорості та обміну податковою інформацією, створює модельні конвенції щодо уникнення подвійного оподаткування, впроваджує План дій BEPS (англ. Base Erosion and Profit Shifting), що спрямований на

протидію розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування [287].

2. Група Світового банку надає технічну допомогу у модернізації податкових систем та впровадженні міжнародних стандартів, фінансує проекти з цифровізації податкового адміністрування, проводить дослідження ефективності податкових систем [288].

3. Міжнародний валютний фонд (МВФ) здійснює оцінку податкових систем та надає рекомендації щодо їх удосконалення, здійснює моніторинг податкових реформ, надає консультації щодо податкової політики, розробляє рекомендації з удосконалення податкового адміністрування [289].

4. Всесвітня митна організація (ВМО) розробляє міжнародні стандарти митного оформлення та контролю, забезпечує уніфікацію митних процедур, сприяє спрощенню міжнародної торгівлі, координує боротьбу з митними правопорушеннями. До податкових аспектів Всесвітньої митної організації належить оцінка митної вартості товарів, визначення країни походження товару, контроль трансфертного ціноутворення та протидія зниженню митної вартості [290].

Обмін інформацією ВМО здійснюється за допомогою системи CEN (англ. Customs Enforcement Network), баз даних про правопорушення та оперативного обміну даними між митними органами. Система CEN надає допомогу митній спільноті щодо збору даних та інформації та виступає центральним депозитарієм інформації, зокрема щодо вилучень, правопорушень тощо, необхідної для аналізу незаконного обігу у різних регіонах, що перебуває у компетенції митниці. Компонент комунікації полегшує співробітництво між користувачами на міжнародному рівні, а пов'язаний з системою CEN веб-сайт Enforcement дає можливість ознайомитись з різними публікаціями щодо правозастосування [291].

Також, результатами цифровізації діяльності цієї організації стало запровадження електронного декларування, автоматизації митних процедур

та появи інтегрованих інформаційних систем. ВМО тісно співпрацює з Світовою організацією торгівлі у питаннях спрощення торгівлі, ОЕСР стосовно митної оцінки товару, з Інтерполом у боротьбі з контрабандою.

Щодо регіональних механізмів співпраці, то Європейський Союз активно здійснює діяльність у напрямку боротьби з ухиленням від оподаткування та заходи спрямовані на вдосконалення архітектури управління оподаткуванням. У межах ЄС діє розвинена система нормативних актів, систем і програм, до яких зокрема входять:

1. Директива 2011/16/ЄС про адміністративну співпрацю в галузі оподаткування [292], яка встановлює процедури та правила, відповідно до яких держави-члени мають співпрацювати з метою обміну інформацією, яка має значення для адміністрування та виконання законодавства держав-членів про відповідні податки. Директива також закріплює положення стосовно обміну зазначеної інформації за допомогою електронних засобів, правила і процедури, згідно яких Комісія ЄС та держави-члени повинні співпрацювати у питаннях оцінювання та координування.

Згідно статті 21 Директиви 2011/16/ЄС, інформація, яка повідомляється відповідно до Директиви, повинна по можливості надаватися з використанням електронних засобів за допомогою мережі CCN. Мережа CCN є спільною платформою на основі спільної комунікаційної мережі, розробленої Європейським Союзом для передачі інформації з використанням електронних засобів між органами у митній та податковій сферах [292].

У Додатку I до Директиви детально врегульовано правила звітування та комплексної перевірки інформації про фінансові рахунки, які фінансові установи, що звітують, мають виконувати задля надання державам-членам можливості повідомляти шляхом автоматичного обміну відповідну інформацію [292].

Зауважимо, що до Директиви 2011/16/ЄС розроблено на представлено у жовтні 2024 року поправки (DAC9), які враховують висновки

Європейського Парламенту та Європейського економічного та соціального комітету. Поправки оптимізують виконання зобов'язання щодо подання декларацій і спрямовані на зменшення тягара дотримання вимог для компаній згідно до другої опори Директиви. Також ці поправки обумовлені прийняттям у 2022 році Директиви (ЄС) 2022/2523, яка спрямована на забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для багатонаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп в ЄС та спрощення декларування. В контексті нашого дослідження важливим є те, що DAC9 передбачає запровадження централізованої структури для обміну податковою інформацією щодо вертикально-інтегрованого бізнесу і надає можливість суб'єктам господарювання подавати лише одну податкову декларацію на заміну значній кількості декларацій, що подаються на національному рівні. Передбачається, що імплементація Директиви відбуватиметься до 31 грудня 2025 року, а перші декларації подаватимуться в червні 2026 року.

2. Директива (ЄС) 2017/1371 Європейського парламенту та Ради від 5 липня 2017 року про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами [293]. Директива фокусується на кримінально-правових аспектах боротьби з шахрайством (шахрайство з ПДВ у транскордонних схемах, використання фіктивних документів, приховування інформації від посадкових органів, нецільове використання коштів ЄС) проти фінансових інтересів ЄС. У Директиві передбачено такі механізми співпраці як: 1) обмін оперативною інформацією; 2) координація розслідувань; 3) спільні слідчі групи; 4) взаємна правова допомога; 5) взаємодія з OLAF (Європейським бюро з питань запобігання зловживанням та шахрайству) у таких напрямках як передача інформації про підозрілі операції, підтримка розслідувань, технічна допомога національним органам; 6) співпраця з Європейською прокуратурою (EPPO) тощо [293].

3. Регламент Ради (ЄС) № 904/2010 від 07 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю та боротьбу з шахрайством у сфері податку на додану вартість [294] встановлює правила і процедури для надання можливості компетентним органам держав-членів співпрацювати та обмінюватись інформацією, яка може сприятиме правильному обчисленню ПДВ, здійсненню моніторингу правильного застосування ПДВ, особливо тих операцій, що здійснюються в межах ЄС, сприяє боротьбі із шахрайством у сфері ПДВ. Насамперед, Регламент закріплює правила і процедури для держав-членів стосовно збору і обміну цією інформацією шляхом використання електронних засобів [294].

Регламент Ради (ЄС) № 904/2010 передбачає такі форми співпраці компетентних органів як: 1) обмін інформацією за запитом; 2) обмін інформацією без попереднього запиту; 3) зберігання конкретної, визначеної нормами, інформації та обмін нею (у даному випадку кожна держава-член має надати компетентному органу будь-якої держави-члена автоматизований доступ цієї інформації); 4) запит про адміністративне повідомлення (запитаний орган повинен, повідомити орган, що запитує, про всі рішення та інструменти, що ухвалені компетентними органами, і які стосуються застосування законодавства про ПДВ в державі, де створений орган, що запитує); 5) присутність уповноваженого органу, що запитує, у адміністративних офісах органів запитаної держави-члена; 6) посадові особи, уповноважені органом, що запитує, можуть задля обміну інформацією бути присутніми під час адміністративних розслідувань, які проводяться на території запитаної держави-члена [294].

4. Eurofisc – мережа створена для сприяння і полегшення багатостороннього співробітництва у сфері боротьби проти шахрайства з ПДВ, зокрема для швидкого обміну, опрацювання та аналізу цільової інформації про випадки транскордонного шахрайства між державами-членами та для координації будь-яких подальших заходів (врегульовано

функціонування даної мережі Регламентом Ради (ЄС) № 904/2010 від 7 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю та боротьбу з шахрайством у сфері податку на додану вартість [294]).

Координатори Eurofisc кожної держави-члена в рамках співпраці повинні: 1) звіряти отриману від контактних посадових осіб Eurofisc інформацію і надавати інформацію іншим контактним посадовим особам Eurofisc, які беруть участь (обмін інформацією здійснюється шляхом використання електронних засобів); 2) забезпечувати аналіз отриманої від контактних посадових осіб Eurofisc інформації разом із відповідною інформацією про випадки транскордонного шахрайства, і надавати результати контактним посадовим особам Eurofisc; 3) надавати зворотний зв'язок контактним посадовим особам Eurofisc, які беруть участь; 4) подавати річний звіт про відповідну діяльність; 5) координатори сфер роботи Eurofisc мають право подавати запити про надання відповідної інформації Європейському агентству з питань співпраці правозастосовчих органів (далі - Європол) та Європейському бюро боротьби із шахрайством (далі - OLAF); 6) координатори сфер роботи Eurofisc мають надавати всю інформацію, яку отримали від Європолу та OLAF, а також іншим контактним посадовим особам Eurofisc, які беруть участь (обмін інформацією здійснюється електронними засобами) [294].

5. Програма співробітництва ЄС Fiscalis – дозволяє податковим адміністраціям створювати і обмінюватись інформацією та досвідом. Вона допомагає державам-членам розробляти і керувати великими трансєвропейськими податковими системами інформаційних технологій, а також створювати мережу посадових осіб по всій території ЄС. Це включає у боротьбу з податковим шахрайством, ухиленням від уплати податків та уникнення від оподаткування, а також покращення стягнення податків [295].

До цілей Fiscalis належить: 1) підтримка податкових органів задля покращення функціонування внутрішнього ринку; 2) сприяти

конкуrentоздатності ЄС і чесній конкурентності в ЄС; 3) покращити стягнення податків і захистити ЄС та його держави-члени від податкового шахрайства, ухилення від сплати податків тощо; 4) підтримувати розробку податкової політики і реалізацію законодавства ЄС щодо оподаткування; 5) сприяти співпраці податковим органам, включаючи обмін податковою інформацією та розвиток потенціалу, зокрема шляхом підвищення компетентності персоналу та покращення європейських електронних систем.

Fiscalis розробляє та експлуатує спільні компоненти Європейської електронної системи, забезпечує сумісну діяльність між адміністраціями та Комісією і експертами, організовує заходи щодо розвитку і навчання кадрів на рівні ЄС, здійснює інноваційну діяльність тощо [295].

У програмі Fiscalis 2020 Європейська комісія є регулятором для держав-членів ЄС у адмініструванні їхніх податкових систем. Союзом досягнуто значних успіхів в рамках реалізації стандарту автоматичного обміну інформацією щодо фінансових звітів, а також стосовно застосування міжнародних правил корпоративного оподаткування [296]. Європейський Союз прагне розширити правове регулювання у цій сфері, укладаючи договори з необхідними партнерами, які не входять до Союзу (Ліхтенштейн, Андорра, Монако, Швейцарія, Сан-Марино, асоційовані території Великобританії і Нідерландів за межами Союзу) [297, с. 568].

6. VIES (система обміну інформацією про ПДВ) – це ІТ-система контролю за операціями з ПДВ, яка спрямована на перевірку компаній зареєстрованих у Європейському Союзі. За допомогою даної пошукової системи користувач має змогу перевірити, чи зареєстрований даний суб'єкт господарювання як торговець у ЄС. VIES розроблено Європейською комісією, а інформація і дані для системи надходять з національних баз даних [298].

7. Стандарти електронного документообігу між податковими органами країн врегульовані ОЕСР:

А) Загальні системи передачі (англ. Common Transmission System (CTS)) – регламентують технічні вимоги до захищеної передачі податкової інформації і використовується для обміну даними Common Reporting Standard (відбулось збільшення видів інформації для передачі з трьох (звіти CRS, звіти по країнам і обмін податковими рішеннями) до обміну 25 типами інформації) [299].

Б) Загальні стандарти звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (англ. Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information (CRS))– це міжнародні стандарти, встановлені Радою ОЕСР у 2014 році, які вимагають від держав, що їх імплементували, збирати інформацію від фінансових установ про фінансові рахунки їх власників та щорічно в автоматичному режимі обмінюватись цією інформацією з юрисдикціями-партнерами у рамках Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки [300]. Згідно Загального стандарту звітності CRS всі фінансові установи держави-учасниці повинні здійснювати комплексну перевірку (англ. due diligence) своїх фінансових рахунків та серед власників рахунків виявляти тих осіб, які є податковими резидентами інших юрисдикцій-партнерів щодо обміну інформацією. Така інформація подається компетентним органам держави-учасниці, який надсилає ці відомості юрисдикціям, резидентами яких є ці власники [300]. Імплементация Стандарту CRS координується Секретаріатом ОЕСР задля забезпечення уніфікованого підходу юрисдикцій до тлумачення і застосування Стандарту. Впровадження Стандарту в українське законодавство й практику підтримується Глобальним форумом з питань прозорості і обміну інформацією для податкових цілей, а також Програмою Європейського Союзу з підтримки управління державними фінансами в Україні (EU4PFM). З метою забезпечення виконання Україною взятих міжнародних зобов'язань у 2022 році ДПСУ приєдналася до Багатосторонньої угоди CRS, що вимагає

забезпечення відповідності норм національного законодавства Загального стандарту звітності CRS [300].

В) XML Schema – визначає стандартизований формат даних для обміну податковою інформацією, закріплений у таких міжнародних документах як «Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters» (2014 p.), CRS Implementation Handbook (OECP), CRS XML Schema User Guide (OECP).

Автоматичний обмін податковою інформацією запроваджено відповідно до: Загального стандарту звітності (CRS), Системи FATCA, Міждержавних угод про автоматичний обмін, Технічних протоколів передачі даних.

Аналіз міжнародної співпраці податкових органів можна виокремити наступні форми міжнародної взаємодії у протидії податковим правопорушенням.

1. Інформаційний обмін. Автоматичний обмін інформацією став глобальним стандартом податкової прозорості. Загальний стандарт звітності (CRS) забезпечує щорічний автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки між податковими органами.

Ключові елементи даної системи: стандартизований формат даних; захищені канали передачі інформації; взаємні зобов'язання щодо конфіденційності; механізми моніторингу якості даних.

2. Спільні податкові перевірки. Одночасні податкові перевірки та участь у перевірках за кордоном дозволяють ефективно протидіяти транскордонним схемам ухилення від оподаткування. Правове регулювання передбачає порядок ініціювання спільних перевірок, координацію дій податкових органів, обмін отриманими результатами, захист прав платників податків.

3. Процедура узгодження сум податкових зобов'язань.

4. Взаємна допомога у стягненні податкової заборгованості. Механізми взаємної допомоги включають визнання податкових вимог іншої держави, вжиття забезпечувальних заходів, застосування процедур стягнення, розподіл витрат на стягнення тощо.

5. Подання повідомлень про невідповідності до OLAF та річну звітність до Єврокомісії про випадки виявленого податкового шахрайства та інших порушень, пов'язаних із доходами ЄС, що впливають на фінансові інтереси ЄС.

Аналіз міжнародних договорів про співпрацю у сфері податків дає підстави для виокремлення наступних принципів, на який ґрунтується міжнародне співробітництво податкових органів держав:

принцип суверенної рівності держав. Даний принцип лежить в основі будь-якої співпраці між країнами як фундаментальна основа міжнародного спілкування цивілізованих держав; принцип добросовісного виконання договірних зобов'язань. Даний принцип є вихідною складовою для розбудови будь-якого співробітництва, в основі якого лежать договірні домовленості;

принцип взаємності. Даний принцип завжди є важливим у тих сферах, де співпраця вимагає виконання на території однієї країни рішень державних органів іноземної країни. Виходячи з принципу суверенної рівності держав, заборонено втручатись у внутрішні справи будь-якої держави, а відповідно кожна держава не зобов'язана виконувати на своїй території рішення державного органу іноземної держави. Переважно держава це робить виходячи з принципу взаємності, коли рішення її державних органів виконуються на території відповідної іноземної держави. У сфері міждержавної співпраці з податкових питань принцип взаємності має надзвичайно важливе значення, особливо, коли мова йде про взаємну транскордонність податкових юрисдикцій. Так, податкові органи однієї держави можуть виконувати функції податкового органу іншої країни по

відношенню до громадян другої країни і навпаки. Це суттєво оптимізує потужність податкових органів та сприяє збільшенню ефективності їх діяльності;

принцип дотримання національних інтересів. Цей принцип завжди актуальний для фінансової сфери загалом, а коли мова йде про фінансовий інтерес держави особливо. Оскільки кожна держава в сучасному міжнародному світі ретельно дбає про свої фіскальні інтереси, податкові надходження до бюджету перебувають під особливим контролем податкових органів, а виявленню правопорушень у цій сфері приділяється мак сильна увага як на рівні національного, так і на рівні міжнародного законодавства;

принцип оперативності обміну даними. Даний принцип пов'язаний зі специфікою податкової сфери та розвитком інформаційних систем, які зумовлюють швидке переміщення між рахунками фізичних та юридичних осіб, розташованих в різних частинах світу, великих сум коштів, які все складніше і складніше відслідковувати контролюючим органам. Тому оперативний обмін даними між податковими органами країн світу є важливою складовою ефективності міжнародної співпраці в цій сфері;

принцип уніфікації процедур співпраці. Даний принцип означає необхідність розробки одноманітних підходів і стандартів до методів, способів і підходів щодо різних аспектів оподаткування, звітності тощо з метою взаєморозуміння між податковими органами механізмів боротьби та протидії шахрайству у податковій сфері;

принцип взаємоузгодження. Даний принцип передбачає узгодження певних спірних питань між податковими органами різних країн і є надзвичайно важливим у контексті підвищення ефективності міжнародної співпраці податкових органів як інструмент врегулювання спірних ситуацій і мінімізації їх розгляду у відповідних арбітражних комісіях.

Аналіз правового регулювання міжнародної взаємодії податкових органів свідчить про наявність наступних викликів в цій сфері.

1) суттєво ускладнило боротьбу з правопорушеннями у податковій сфері, включаючи транскордонні правопорушення, цифровізація економіки та поява нових форм ухилення від оподаткування. Цифрові компанії можуть функціонувати на господарському ринку без створення постійного представництва, що дає їм можливість уникати статус податкового резидента. В даному випадку традиційний принцип оподаткування, який ґрунтується на фізичній присутності, є неефективним у цифровому просторі, де бізнес може генерувати значний прибуток у державі без матеріальних активів чи персоналу. Цифрові бізнес-моделі переважно базуються на нематеріальних активах (алгоритми, програмне забезпечення, бази даних), вартість яких складно оцінити. Це створює неабиякі можливості для маніпуляцій з трансфертним ціноутворенням і виведення прибутку в юрисдикції з низьким рівнем оподаткування.

Серед нових форм ухилення від оподаткування слід відзначити такі як:

- а) стратегічне розміщення цифрових активів в юрисдикціях із пільговими режимами оподаткування для ІР-активів; б) стратегічне розміщення серверів; в) використання крипто валют; г) використання агентських структур, коли місцева компанія в країні з високими податками надає «допоміжні послуги» головній компанії в низькоподатковій юрисдикції, отримуючи за це незначну комісію, тоді як основний прибуток акумулюється за межами країни фактичного споживання послуг; д) використання електронних гаманців та передплачених карток дозволяє здійснювати транскордонні платежі з мінімальною ідентифікацією, що ускладнює відстеження фінансових потоків тощо;

2) викладає дуже багато дискусій і ускладнень у боротьбі із шахрайством у податковій сфері необхідність забезпечення балансу між податковою прозорістю та захистом персональних даних;

3) виникають певні труднощі в рамках міжнародного співробітництва податкових органів, які пов'язані з кардинально різним рівнем технічних можливостей податкових органів різних держав;

4) певною перешкодою для ефективного співробітництва між податковими органами країн є недостатньо уніфіковане законодавство країн у сфері податків та забезпечення механізмів протидії шахрайства у сфері податків через складність гармонізації національних законодавств у цій сфері.

Аналіз міжнародних договорів щодо врегулювання взаємодії податкових органів дозволяє сформулювати наступні пріоритетні напрями правового регулювання в цій сфері: розширення системи міжнародних угод про обмін податковою інформацією; уніфікація стандартів електронного документообігу; розробка механізмів оперативного реагування на нові види податкових правопорушень; посилення захисту інформації при міжнародному обміні.

В результаті проведеного дослідження правового регулювання міжнародної взаємодії суб'єктів адміністрування податків і зборів у сфері протидії шахрайству та іншим порушенням слід зазначити, що міжнародна взаємодія податкових органів є комплексним правовим інститутом, який охоплює норми міжнародного та національного права. Сформована багаторівнева система правового регулювання забезпечує різні форми співпраці податкових органів. Ключовою тенденцією розвитку в умовах цифровізації є посилення автоматичного обміну інформацією та впровадження єдиних стандартів. Існує необхідність подальшої гармонізації національних законодавств та вдосконалення механізмів співпраці. Ефективність міжнародної взаємодії залежить від якості імплементації міжнародних стандартів у національне законодавство.

Висновки до розділу 3

1. Правове регулювання обміну інформацією між податковими органами та держателями державних реєстрів є складною та багаторівневою системою норм, що потребує постійного вдосконалення відповідно до розвитку інформаційних технологій та зміни суспільних відносин. Ефективність такого регулювання безпосередньо впливає на якість податкового адміністрування та рівень захисту прав платників податків.

Система суб'єктів інформаційного обміну включає широке коло органів державної влади, кожен з яких має особливий правовий статус. Правовий режим інформації в системі податкового адміністрування характеризується особливостями, зумовленими специфікою податкових правовідносин.

До основних принципів у сфері інформаційного обміну в системі податкового адміністрування належать: 1) законність (здійснення обміну виключно на підставі та у спосіб, передбачений законодавством); 2) цільове використання (отримання та обробка інформації лише для виконання функцій податкового адміністрування); 3) захищеність (забезпечення належного рівня безпеки інформації при її передачі та зберіганні); 4) повнота (надання всієї необхідної інформації в обсязі, достатньому для виконання функцій); 5) оперативність (забезпечення своєчасності отримання необхідної інформації); 6) достовірність (надання правдивої та актуальної інформації).

Система нормативно-правового регулювання інформаційного обміну між податковими органами та органами державної влади – держателями державних реєстрів має ієрархічну структуру та включає акти різної юридичної сили: 1) на конституційному рівні визначено загальні засади діяльності органів державної влади та права громадян у сфері інформації; 2) правові підстави інформаційної взаємодії між органами державної влади в Україні закріплені у таких нормативно-правових актів як Закон України «Про інформацію» від 2 жовтня 1992 року, Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22 травня 2003 року, Закон

України «Про захист персональних даних» від 1 червня 2010 року, Закон України «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах» від 5 липня 1994 року; 3) спеціальне законодавство щодо інформаційної взаємодії податкових органів з іншими державними органами складають: ПК України, Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронної взаємодії електронних інформаційних ресурсів» від 8 вересня 2016 року, Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку взаємодії інформаційних систем Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства» від 10 червня 2020 року тощо.

Існуючі проблеми правового регулювання потребують системного підходу до їх вирішення та впровадження нових правових механізмів. Перспективи розвитку правового регулювання пов'язані з впровадженням інноваційних технологій та посиленням захисту прав суб'єктів інформаційних відносин.

Основними напрямками подальшого розвитку правового регулювання мають стати: систематизація законодавства; впровадження єдиних стандартів обміну даними; посилення механізмів захисту інформації; гармонізація з міжнародними стандартами.

Реалізація цих напрямків дозволить створити ефективну систему інформаційного обміну, що відповідатиме сучасним вимогам цифрового суспільства та забезпечуватиме належний баланс інтересів всіх учасників податкових правовідносин.

2. У контексті виконання бюджетів за доходами інформаційний обмін можна визначити як врегульований нормами права процес передачі, отримання та використання інформації між уповноваженими суб'єктами з метою забезпечення повноти та своєчасності надходження коштів до

бюджетів різних рівнів. Особливостями такого інформаційного обміну є: множинність суб'єктів обміну інформацією; різноманітність правових режимів інформації; необхідність дотримання бюджетних термінів; підвищені вимоги до достовірності інформації; специфічні формати даних.

Взаємообмін між податковими органами та іншими державними установами здійснюється через спеціалізовані електронні платформи: 1) Електронний кабінет платника податків (онлайн-платформа, яка дозволяє платникам податків подавати декларації, здійснювати платіжні операції та отримувати відповіді від податкових органів); 2) Єдиний реєстр податкових накладних (система для обміну податковими накладними та іншими документами, які стосуються ПДВ); 3) інтегровані автоматизовані системи (забезпечують обмін даними між податковими органами та іншими державними органами, такими як Міністерство фінансів України, Казначейство, митні органи, статистичні установи тощо): Єдина автоматизована система обробки податкової інформації, Система електронного адміністрування ПДВ, Система електронного документообігу, Митна електронна система.

Правову основу регулювання відносин у сфері інформаційного обміну між державними органами та іншими державними органами, органами місцевого самоврядування складає система наступних нормативно-правових актів: 1) на законодавчому рівні: Бюджетний кодекс України, ПК України, Закон України «Про інформацію»; 2) на підзаконному рівні: Наказ Міністерства фінансів «Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної казначейської служби України та органів Державної податкової служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями» від 18 червня 2016 року, Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів» від 22 листопада 2011 року тощо.

Аналіз законодавства України дає можливість виокремити наступні аспекти інформаційного обміну між Державною казначейською службою України та місцевими бюджетами: 1) щоденний обмін інформацією (про виписки з рахунків про здійснені операції, передається інформація про надходження та використання коштів місцевих бюджетів, надаються дані про рух коштів на рахунках розпорядників/одержувачів бюджетних коштів); 2) щомісячне звітування (про виконання місцевих бюджетів); 3) обмін інформацією щодо розпису бюджету; 4) інформування про взяті бюджетні зобов'язання; 5) обмін даними щодо платіжних доручень; 6) інформаційний обмін щодо залишків коштів.

3. У координації міжнародної взаємодії податкових органів ключову роль відіграють такі міжнародні організації як Організація економічного співробітництва та розвитку (розробляє стандарти прозорості та обміну податковою інформацією, створює модельні конвенції щодо уникнення подвійного оподаткування), Група Світового банку (надає технічну допомогу у модернізації податкових систем та впровадженні міжнародних стандартів, фінансує проекти з цифровізації податкового адміністрування, проводить дослідження ефективності податкових систем), Міжнародний валютний фонд (здійснює оцінку податкових систем, надає рекомендації щодо їх удосконалення, здійснює моніторинг податкових реформ тощо), Всесвітня митна організація (розробляє міжнародні стандарти митного оформлення та контролю, забезпечує уніфікацію митних процедур, сприяє спрощенню міжнародної торгівлі, координує боротьбу з митними правопорушеннями).

У межах Європейського Союзу діє розвинена система взаємодії податкових органів, діяльність яких базується на нормативних документах, програмах та системах, до яких відносяться: 1) Директива 2011/16/ЄС про адміністративну співпрацю в галузі оподаткування, яка встановлює процедури та правила, відповідно до яких держави-члени мають співпрацювати з метою обміну інформацією, яка має значення для

адміністрування та виконання законодавства держав-членів про відповідні податки; 2) Директива (ЄС) 2017/1371 Європейського парламенту та Ради від 5 липня 2017 року про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами (фокусується на кримінально-правових аспектах боротьби з шахрайством проти фінансових інтересів ЄС; 3) Регламент Ради (ЄС) № 904/2010 від 07 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю та боротьбу з шахрайством у сфері податку на додану вартість (встановлює правила і процедури для надання можливості компетентним органам держав-членів співпрацювати та обмінюватись інформацією, яка може сприятиме правильному обчисленню ПДВ, здійсненню моніторингу правильного застосування ПДВ, особливо тих операцій, що здійснюються в межах ЄС, та сприяє боротьбі із шахрайством у сфері ПДВ); 4) Eurofisc (мережа створена для сприяння і полегшення багатостороннього співробітництва у сфері боротьби проти шахрайства з ПДВ); 5) Програма співробітництва ЄС Fiscalis (дозволяє податковим адміністраціям створювати і обмінюватись інформацією та досвідом); 6) VIES (ІТ-система контролю та обміну інформацією про операції з ПДВ, яка спрямована на перевірку компаній зареєстрованих у ЄС); 7) Стандарти ОЕСР електронного документообігу між податковими органами держав (Common Transmission System, Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information, XML Schema тощо).

4. До форм міжнародної взаємодії у протидії податковим правопорушенням можна віднести: інформаційний обмін; процедуру узгодження сум податкових зобов'язань; взаємну допомогу у стягненні податкової заборгованості; подання повідомлень про невідповідності до OLAF та річну звітність до Єврокомісії про випадки виявленого податкового шахрайства та інших порушень, пов'язаних із доходами ЄС, що впливають на фінансові інтереси ЄС.

5. Аналіз міжнародних договорів про співпрацю у сфері податків дає підстави для виокремлення наступних принципів, на який ґрунтується міжнародне співробітництво податкових органів держав: 1) принцип суверенної рівності держав (лежить в основі будь-якої співпраці між країнами як фундаментальна основа міжнародного спілкування цивілізованих держав); 2) принцип добросовісного виконання договірних зобов'язань (є вихідною складовою для розбудови будь-якого співробітництва, в основі якого лежать договірні домовленості); 3) принцип взаємності (є важливим у сферах, де співпраця вимагає виконання на території однієї країни рішень державних органів іноземної країни); 4) принцип дотримання національних інтересів (завжди притаманний для фінансової сфери відносин); 5) принцип оперативності обміну даними (принцип пов'язаний зі специфікою податкової сфери та розвитком інформаційних систем, які потребують оперативного обміну даними між податковими органами держав); 6) принцип уніфікації процедур співпраці (необхідність розробки одноманітних стандартів до методів, способів та підходів оподаткування, звітності тощо з метою взаєморозуміння між податковими органами); 7) принцип взаємоузгодження (передбачає узгодження певних спірних питань між податковими органами різних країн і є надзвичайно важливим у контексті підвищення ефективності міжнародної співпраці податкових органів як інструмент врегулювання спірних ситуацій і мінімізації їх розгляду у відповідних арбітражних комісіях).

6. Аналіз правового регулювання міжнародної взаємодії податкових органів свідчить про наявність наступних викликів в цій сфері: 1) цифровізація економіки та поява нових форм ухилення від оподаткування суттєво ускладнила боротьбу з правопорушеннями у податковій сфері, включаючи транскордонні правопорушення; 2) необхідність забезпечення балансу між податковою прозорістю та захистом персональних даних викликає дуже багато дискусій і ускладнень у боротьбі із шахрайством у

податковій сфері; 3) виникають певні труднощі в рамках міжнародного співробітництва податкових органів, які пов'язані з кардинально різним рівнем технічних можливостей податкових органів різних держав; 4) певною перешкодою для ефективного співробітництва між податковими органами країн є недостатньо уніфіковане законодавство країн у сфері податків та забезпечення механізмів протидії шахрайства у сфері податків через складність гармонізації національних законодавств у цій сфері.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження можна зробити наступні узагальнення, висновки та рекомендації щодо правового регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації:

1. Розвиток адміністрування податків та зборів на сучасному етапі неможливий без використання інформаційних і цифрових технологій та інструментів, впровадження їх в організаційно-управлінську діяльність податкових органів, надання сервісних послуг, пов'язаних з оподаткуванням, платникам податків, справляння податків та зборів, здійснення податкового контролю тощо, що суттєво впливає на податкові правовідносини і обумовлює необхідність теоретичного дослідження правового регулювання адміністрування податків та зборів в умовах цифровізації. Цифровізація податкового адміністрування забезпечує переваги, які надають впровадження таких технологій та інструментів в публічне управління в цілому, а також сприяє удосконаленню, спрощенню, здешевленню, транспарентності у справлянні податків і зборів, взаємодії з платниками податків та наданні їм сервісних послуг, здійсненню платниками своїх конституційних прав та виконанні обов'язків у сфері оподаткування, виконанні податковими органами функцій (насамперед, контрольної та сервісної), податковому плануванню та міжнародній співпраці з компетентними органами іноземних держав.

2. Теоретико-методологічні підходи до визначення поняття «адміністрування податків та зборів» формувалися на двох етапах: 1) з початку 2000-х до 2013 року, коли сформувалися: а) правовий підхід, прихильники якого акцентували увагу на правовідносинах, що виникали між державними органами та платниками податків (А. Селіванов, О. Солдатенко, Т. Проценко та інші); б) управлінський підхід, прихильники якого робили

наголос на управлінських процесах організації та контролю за справами податків та зборів, діяльності державних органів, спрямованої на забезпечення функціонування податкової системи (І. Таранов, В. Марченко, В. Савчук та інші); в) системно-організаційний підхід, прихильники якого визначали прийоми, методи, процедури, форми, засоби тощо, за допомогою яких здійснюватися управлінська діяльність у податковій сфері (О. Бандурка, В. Понікаров, С. Попова, М. Чинчин та інші); 2) з 2013 досьогодні, коли наукові погляди щодо визначення сутності адміністрування податків та зборів змістилися у бік комплексного підходу, який інтегрував раніше окремо виділені аспекти (правові, управлінські та системно-організаційні) в єдине системне розуміння, яке дослідники стали визначати як взаємопов'язані елементи єдиного процесу, що включає синхронно працюючі організаційно-правові інструменти, спрямовані на управління у податковій сфері (І. Ясько, А. Христофоров, О. Коваль та інші), акцентуючи увагу на сервісній функції (Р. Рачинський, В. Хомутенко, І. Луценко та інші).

3. Трансформація теоретико-методологічних підходів до визначення поняття «адміністрування податків і зборів» пов'язана з розвитком ринкових відносин, зміною принципів та структури економіки і переосмисленням функцій податкових органів (визнанням їх сервісної функції). На сучасному етапі можна констатувати, що відбувся перехід до цифрового податкового адміністрування – організаційно-управлінської діяльності спеціально уповноважених на реалізацію податкової політики органів державної влади з використанням інформаційних і цифрових технологій та інструментів, яка забезпечена нормативно-правовим регулюванням, що формується на принципах податкового планування, податкового регулювання та податкового контролю та спрямована на реалізацію функцій зазначених органів, дотримання інтересів платників податків, міжвідомчу і міжнародну співпрацю у сфері оподаткування тощо.

4. Процес цифровізації АПЗ в Україні відбувався в декілька етапів, що включали етап впровадження ІКТ в управління в податковій системі (як елементу управління державними фінансами) (1991–2010 роки), етап впровадження ІКТ в АПЗ (2010 – 2020 роки) та етап цифровізації АПЗ (2021 рік – теперішній час), і відрізнявся такими особливостями: 1) послідовне (хоч і нерівномірне) впровадження інформаційних і цифрових технологій та інструментів в податкове адміністрування; 2) еволюція правового регулювання такого впровадження (від хаотичного, фрагментарного і несистемного до стратегічно розробленого з законодавчою деталізацією механізмів впровадження); 3) безпосередній вплив на переорієнтацію функцій податкових органів (від податкового контролю до сервісних); 4) поетапне удосконалення механізмів взаємодії податкових органів і платників податків (від автоматизації збору та обробки даних до електронних сервісів, систем); 5) на правове регулювання цифровізації податкового адміністрування впливають недоліки, притаманні правовому регулюванню цифровізації публічного управління і вони зберігаються на всіх етапах (безсистемність, неузгодженість, конкуренція, колізійність правових норм, відставання від технологічного розвитку, недостатнє врегулювання питань інформаційної безпеки та захисту даних, інтеоперабельності та стандартизації для взаємодії різних інформаційних систем, підготовки кадрів для роботи в умовах цифрового податкового адміністрування, створення умов для цифрової нерівності); 6) на останньому етапі цифровізація податкового адміністрування тісно пов'язана з впровадженням міжнародних стандартів у сфері оподаткування; 7) трансформація Державної податкової служби України від органу контролю до цифрової сервісної служби.

5. Правове регулювання впровадження ІКТ в управління в податковій системі (1991–2010 роки) характеризується такими особливостями: 1) правове регулювання впровадження інструментів електронного урядування в систему публічного управління впливало і на податкові

правовідносини (правові підстави використання таких інструментів в публічному управлінні створювали підґрунтя для їх використання у податковій сфері і, водночас, проблеми, притаманні такому використанню (розгалуженість та колізійність законодавства, недостатнє врегулювання питань інформаційної безпеки та захисту даних, інтегрованості та стандартизації для взаємодії різних інформаційних систем, інформаційна нерівність населення, відсутність правових вимог до навчання персоналу тощо) впливали на податкові правовідносини); 2) здійснювалося без єдиного стратегічного бачення, переважно через відомчі ініціативи та окремі закони; 3) безсистемність, неузгодженість, конкуренція, колізійність правових норм; 4) метою впровадження була автоматизація збору та обробки даних для удосконалення податкового контролю; 5) основним механізмом стали підзаконні нормативні акти, прийняття яких дозволяло оперативно впроваджувати ІКТ в управління в податковій системі.

Правове регулювання впровадження ІКТ в податкове адміністрування (2010 – 2020 роки) характеризується такими особливостями: 1) періодичне прийняття стратегічних документів щодо управління державними фінансами, в яких впровадження ІКТ в АПЗ визначалося як пріоритетний напрям державної політики у сфері публічного управління (2010 – 2013, 2014 – 2017, 2017 – 2020 роки); 2) розроблення планів щодо реалізації напрямів державної політики, передбачених у стратегічних документах, в яких визначалися основні аспекти впровадження ІКТ в АПЗ; 3) прийняття концептуальних документів щодо реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику, де впровадження ІКТ і організаційно-управлінські засоби їх діяльності визнано пріоритетним напрямом розвитку (2018 – 2019 роки); 4) прийняття ПК України обумовило зміни у механізмі правового регулювання впровадження ІКТ в АПЗ (приймалися закони, які вносили зміни до цього нормативного акту, де закріплювалися правові підстави впровадження ІКТ в податкові правовідносини, та підзаконні нормативні

акти, де деталізувалися законодавчі норми, закріплювалися особливості процедури впровадження та функціонування цих технологій, правовий статус суб'єктів, які забезпечували таке впровадження і функціонування, та інші аспекти спрямовані на реалізацію законодавчих норм); 5) метою запровадження ІКТ в АПЗ було створення ефективних механізмів взаємодії між податковими органами і платниками податків (електронних сервісів, електронного кабінету тощо), спрощення податкових процедур для платників (електронне адміністрування окремих податків та зборів, електронне звітування тощо), удосконалення податкового контролю (електронний аудит), забезпечення транспарентності управління в податкових правовідносинах, зниження витрат на АПЗ; 6) технічні та логічні неузгодженості в нормах податкового законодавства, відставання від стрімкого розвитку технологій; 7) недостатнє врегулювання питань інформаційної безпеки та захисту даних, інтеоперабельності та стандартизації для взаємодії різних інформаційних систем (насамперед, податкових та митних органів).

Правове регулювання цифровізації адміністрування податків і зборів (2021 рік – теперішній час) перебуває на етапі активного розвитку і характеризується такими особливостями: 1) прийняття стратегічних документів, спрямованих на цифровізацію системи управління державними фінансами, реформування податкової системи в умовах розбудови цифрової економіки та планів їх реалізації; 2) визначення заходів подальшої цифровізації АПЗ та напрямів правового регулювання впровадження цифрових та інформаційно-комунікативних технологій в АПЗ, спрямованих на реалізацію сервісної функції адміністрування податків, заходів податкового контролю, справляння податків, сприяння міжвідомчій та міжнародній взаємодії у податковій сфері, забезпечення кібербезпеки тощо; 3) напрями правового регулювання впровадження цифровізації в АПЗ обумовлюється правовим регулювання розвитку цифрової економіки в

Україні та тісно пов'язані з прийняттям інших законів та нормативно-правових актів, спрямованих на стимулювання такого розвитку, а також міжнародними зобов'язаннями України з імплементації актів права ЄС в національне законодавство, зокрема в аспекті уніфікації правових стандартів у сфері цифровізації АПЗ; 4) механізм правового регулювання впровадження інструментів цифровізації АПЗ передбачає прийняття закону, який вносить зміни до ПК України та ряду підзаконних актів, де деталізуються положення, що забезпечують виконання законодавчих норм; 5) недоліки, притаманні правовому регулюванню цифровізації публічного управління, впливають на правове регулювання цифровізації АПЗ; 6) євроінтеграційний вектор України та інтенсивний розвиток транскордонних економічних відносин за участю фізичних та юридичних осіб України зумовили необхідність координації у підходах до впроваджених механізмів цифровізації адміністрування податків та уніфікації правових стандартів у цій сфері.

6. Цифровізація АПЗ суттєво впливає на податкові правовідносини, а саме: сприяє досягненню балансу приватних та публічних інтересів у податкових правовідносинах; спрощує реалізацію прав та виконання обов'язків учасників податкових правовідносин завдяки цифровій (електронній) передачі інформації, скорочує витрати часу на виконання податкового обов'язку; створює нові права та обов'язки суб'єктів, зокрема щодо забезпечення функціонування інформаційних і цифрових технологій і інструментів при справлянні податків; формує підстави переходу від податкового контролю до податкового моніторингу; гарантує діяльність податкових органів з розробки програм і форм звітності, зрозумілих та зручних для платників податків; забезпечує перехід від парадигми адміністративно-командного управління в податковій сфері до партнерсько-сервісного співробітництва податкових органів і платників податків, забезпечує трансформацію податкових органів в сервісні інститути; сприяє досягненню транспарентності, економічної ефективності, оптимізації витрат

на АПЗ та інших переваг, що надають впровадження інформаційних і цифрових технологій та інструментів у публічному управлінні; сприяє дотриманню податкової дисципліни, формуванню податкової культури тощо.

7. Державна податкова служба України активно впроваджує інформаційні і цифрові технології та інструменти в управлінську діяльність зі справляння податків і зборів, що сприяє її трансформації в цифрову сервісну службу і дозволяє конкурувати з іншими органами публічного управління, контролювати більший обсяг фіскальних функцій і взаємодіяти з платниками податків на високому інформаційному рівні, звільняючи їх від обов'язку нарахування податків, звітності і помилок, тобто забезпечуючи гарантовану державою можливість здійснювати конституційні права та виконувати обов'язки у сфері оподаткування. Аналіз впроваджених інформаційних і цифрових технологій та інструментів в податкове адміністрування на сучасному етапі та запланованих на майбутнє переконує, що діяльність Державної податкової служби України у цьому напрямку не обмежується лише сервісним електронним обслуговуванням, але й спрямовується на розробку нової стратегічної спрямованості соціально орієнтованої взаємодії між податковими органами як суб'єктами публічного управління з одного боку та платниками податків з іншого.

8. До основних сервісних інформаційних і цифрових технологій та інструментів, впроваджених в адміністрування податків і зборів в Україні на сучасному етапі, держателями яких є податкові органи, відносяться електронні реєстри та електронний кабінет.

Аналіз національного законодавства з питань функціонування електронного кабінету платника податків свідчить про такі недоліки: 1) відсутні строки усунення технічних несправностей електронного кабінету та детальний порядок компенсації збитків платникам податків у разі зазначених технічних проблем; 2) відсутня чітка процедура реагування на витік даних, не визначена процедура відновлення даних у випадку їх втрати;

3) не врегульовано детально механізм делегування права доступу, процедуру відновлення доступу, процедуру множинного доступу для великих підприємств та механізм дій у випадку довготривалих технічних проблем (відсутній вичерпний перелік випадків подання документів у паперовій формі та процедура синхронізації даних при поданні документів у різних формах).

Аналіз судової практики свідчить про такі недоліки при наданні відповідними контролюючими органами індивідуальних податкових консультацій через Єдиний реєстр індивідуальних податкових консультацій:

1) суперечливість консультацій з однакових питань та наявність застарілих, які вже не відповідають чинному законодавству (несвоєчасне оновлення законодавства); 2) складний інтерфейс пошуку в реєстрі та відсутність розширеного пошуку за різними критеріями; 3) у реєстрі відсутній чіткий поділ на категорії консультацій та зв'язків між схожими консультаціями. Зміст індивідуальних податкових консультацій повинен містити не тільки послідовно процитоване законодавство, але й обґрунтування застосування правових норм з урахуванням потреб їх застосування у конкретній фактичній ситуації та висновок щодо питання застосування цих норм на практиці.

Аналіз національного законодавства з питань функціонування Реєстру форм електронних документів (перелік сервісних запитів) для фізичних осіб та Реєстру форм електронних документів (перелік сервісних запитів) свідчить про такі недоліки їх функціонування: 1) недостатня адаптивність інтерфейсу для людей з обмеженими можливостями та літніх людей, що ускладнює користування системою для цих категорій громадян; 2) періодичні технічні збої та перевантаження системи, особливо в періоди пікових навантажень, що може призводити до затримок у обробці запитів; 3) обмежена кількість доступних форм електронних документів для певних життєвих ситуацій (приміром, окремих документів з питань спадщини,

сімейних та трудових питань), що змушує громадян звертатися до традиційних офлайн-каналів тощо.

9. Правовий аналіз здійснення податкового контролю в умовах цифровізації свідчить про такі його особливості:

1) облік платників податків здійснюється: а) автоматично на підставі відомостей з ЄДР для юридичних осіб, за заявою для окремих категорій платників податків, через внесення до Державного реєстру фізичних осіб-платників податків шляхом присвоєння реєстраційних номерів, внесення інформації до облікових даних, видачі довідок про взяття на облік, внесення змін до облікових даних, зняття з обліку; б) шляхом обліку е-резидентів в рамках інформаційної системи «Е-резидент»; в) шляхом обліку резидентів Дія Сіті в реєстрі Дія Сіті тощо; г) шляхом обліку фізичних осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність;

2) цифровізація у сфері інформаційно-аналітичного забезпечення контролюючих органів у податковій сфері це комплексний процес, який включає наступні ключові напрямки: а) автоматизація збору даних, яка охоплює: автоматичне отримання інформації від платників податків через електронну звітність; інтеграцію, держателями яких є податкові органи, з реєстрами інших державних органів; автоматичний обмін податковою інформацією з іноземними юрисдикціями; отримання відповідних даних від фінансових установ та інших суб'єктів господарювання; б) обробка та аналіз даних, які включають: використання технологій великих даних (Big Data), застосування систем бізнес-аналітики, впровадження систем штучного інтелекту для виявлення ризиків; автоматизація процесів верифікації даних; в) ризик-орієнтований напрямок застосування цифровізації, який передбачає: автоматичне визначення ризикових операцій; використання системи автоматизованого моніторингу податкових накладних; формування ризик-профілів платників податків; автоматичний відбір платників для перевірок; г) розробка та запровадження різного роду комплексних засобів щодо

захисту інформації, зокрема систем кібербезпеки, захисту персональних даних, забезпечення цілісності даних, системи управління доступом до інформації;

3) цифровізація у сфері перевірок та звірок контролюючими органами включає: а) електронного планування перевірок шляхом автоматизованого відбору платників податків для перевірок на основі ризикорієнтованого підходу, формування електронного плану-графіка перевірок, автоматичного визначення періодичності перевірок, системи оцінок податкових ризиків; б) е-аудит за допомогою автоматизованого аналізу первинних документів, перевірки податкової звітності в електронному форматі, автоматичної звірки даних з різних джерел, використання спеціалізованого програмного забезпечення для аналізу даних (в Україні впровадження електронного аудиту здійснюється згідно положень Національної стратегії доходів до 2030 року); в) дистанційні перевірки (без виїзду до платника податків), електронний обмін документами, формування електронних протоколів перевірок; г) електронна система оскарження включає (подання заперечень в електронній формі, електронний розгляд скарг, автоматизована система відстеження статусу розгляду скарг, електронне повідомлення про результати розгляду) тощо;

4) цифровізація податкового контролю у напрямку моніторингу контрольованих операцій, опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків, проявляється у: а) можливості електронного моніторингу контрольованих операцій шляхом автоматизованої системи збору та аналізу інформації про трансфертне ціноутворення, автоматичного зіставлення даних з різних джерел, використання алгоритмів штучного інтелекту для виявлення ризикових операцій; б) застосуванні таких цифрових інструментів опитування як електронних анкет та опитувальників, інтерв'ю у форматі відео конференції, автоматизованої системи фіксації та аналізу

відповідей; в) захисті персональних даних шляхом багаторівневої авторизації, шифрування даних, контролю за доступом до інформації тощо;

5) цифровізація обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів в Україні має наступні особливості: а) ведення електронного реєстру фінансових агентів (єдина державна база даних про фінансових агентів, можливість онлайн-перевірки достовірності даних, автоматизований облік ліцензій та дозволів, прозорість інформації про агентів); б) впровадження автоматизованої системи звітності (централізована платформа подання звітності, автоматична перевірка коректності даних, можливість інтеграції з бухгалтерськими системами, автоматичне формування зведених звітів); в) створення цифрових особистих кабінетів для фінансових агентів для ідентифікації, подання звітності в електронному форматі, отримання офіційних повідомлень від регуляторів, моніторингу статусу поданих документів, архівації документів, комунікації з контролюючими органами.

10. До особливостей правового регулювання цифровізації адміністрування окремих податків і зборів належать:

1) результатами цифровізації адміністрування податку на додану вартість є: а) система електронного адміністрування ПДВ; б) електронний реєстр податкових накладних; в) автоматична система моніторингу ризиків; г) електронне бюджетне відшкодування.

2) цифровізація адміністрування податку на прибуток підприємств включає: а) можливість електронного декларування шляхом подання декларацій (з додатками) через «Електронний кабінет», автоматичного заповнення окремих показників, автоматичної перевірки показників та системи електронних повідомлень про помилки; б) інтеграцію з фінансовою звітністю; в) систему електронного моніторингу; г) аналітичні інструменти (автоматичний розрахунок податкових зобов'язань, аналіз динаміки показників, порівняння з галузевими показниками, використання системи індикаторів ризику); д) електронний документообіг (електронне підписання

документів, цифровий архів документів, електронне листування з контролюючими органами, електронні запити та відповіді) тощо.

3) цифровізація адміністрування акцизного податку включає: а) запровадження електронних акцизних накладних при реалізації пального/спирту; б) автоматичний розрахунок лімітів для операцій; в) система електронних талонів акцизного податку; г) моніторинг руху підакцизних товарів у реальному часі; д) автоматизована перевірка сплати акцизу.

4) цифровізація адміністрування єдиного податку включає: а) електронну реєстрацію платників; б) інтеграцію з Програмним реєстратором розрахункових операцій; в) електронну звітність за допомогою; г) електронні податкові перевірки; д) електронні сервіси для платників єдиного податку (калькулятор для розрахунку суми податку, електронний реєстр платників єдиного податку, сервіс електронного адміністрування ПДВ (для платників 3-ої групи з ПДВ), можливість онлайн консультацій з податковими органами).

5) цифровізація адміністрування податку на доходи фізичних осіб включає: а) електронна звітність та документообіг за допомогою електронних реєстрів податкових накладних, подання форми №1ДФ через Електронний кабінет платника податків, автоматизованого формування та подання податкових рахунків, електронної взаємодії з контролюючими органами; б) автоматизація розрахунків шляхом автоматичного розрахунку бази оподаткування, інтегрованих калькуляторів для обчислення податкових зобов'язань, автоматичного застосування податкових соціальних пільг, системи автоматичного моніторингу податкових ризиків; в) інтеграція з іншими інформаційними системами, а саме: взаємодія з системою електронних платежів, інтеграція з реєстром застрахованих осіб Пенсійного фонду, обмін даними з Державною службою зайнятості, взаємодія з системою ProZorro для верифікації доходів; г) доступність таких електронних

сервісів для платників як особистий кабінет платника податків, електронний цифровий підпис для подання звітності, онлайн-консультації з податковими органами, електронні сервіси перевірки контрагентів; д) контроль включає: автоматизована система камеральних перевірок, ризикоорієнтований підхід при моніторингу операцій, електронний аудит податкової звітності, автоматичне співставлення даних з різних джерел.

11. Правове регулювання обміну інформацією між податковими органами та держателями державних реєстрів є складною та багаторівневою системою норм, що потребує постійного вдосконалення відповідно до розвитку інформаційних і цифрових технологій та інструментів та зміни суспільних відносин. Ефективність такого регулювання безпосередньо впливає на якість податкового адміністрування та рівень захисту прав платників податків.

До основних принципів у сфері інформаційного обміну в системі податкового адміністрування належать: 1) законність (здійснення обміну виключно на підставі та у спосіб, передбачений законодавством); 2) цільове використання (отримання та обробка інформації лише для виконання функцій податкового адміністрування); 3) захищеність (забезпечення належного рівня безпеки інформації при її передачі та зберіганні); 4) повнота (надання всієї необхідної інформації в обсязі, достатньому для виконання функцій); 5) оперативність (забезпечення своєчасності отримання необхідної інформації); 6) достовірність (надання правдивої та актуальної інформації).

12. Система суб'єктів інформаційного обміну включає широке коло органів державної влади, кожен з яких має особливий правовий статус. Правовий режим інформації в системі податкового адміністрування характеризується особливостями, зумовленими специфікою податкових правовідносин.

Система нормативно-правового регулювання інформаційного обміну між податковими органами та органами державної влади – держателями

державних реєстрів має ієрархічну структуру та включає акти різної юридичної сили: 1) на конституційному рівні; 2) на рівні законів, що визначають правові основи інформаційної взаємодії між органами державної влади; 3) на рівні спеціального законодавства щодо інформаційної взаємодії податкових органів з іншими державними органами.

13. У контексті виконання бюджетів за доходами інформаційний обмін можна визначити як врегульований нормами права процес передачі, отримання та використання інформації між уповноваженими суб'єктами з метою забезпечення повноти та своєчасності надходження коштів до бюджетів різних рівнів. Особливостями такого інформаційного обміну є: множинність суб'єктів обміну інформацією; різноманітність правових режимів інформації; необхідність дотримання бюджетних термінів; підвищені вимоги до достовірності інформації; специфічні формати даних.

Взаємообмін інформацією між податковими органами та іншими державними установами здійснюється через спеціалізовані електронні платформи: 1) електронний кабінет платника податків (онлайн-платформа, яка дозволяє платникам податків подавати декларації, здійснювати платіжні операції та отримувати відповіді від податкових органів); 2) Єдиний реєстр податкових накладних (система для обміну податковими накладними та іншими документами, які стосуються ПДВ); 3) інтегровані автоматизовані системи (забезпечують обмін даними між податковими органами та іншими державними органами, такими як Міністерство фінансів України, Казначейство, митні органи, статистичні установи тощо): Єдину автоматизовану систему обробки податкової інформації, Систему електронного адміністрування ПДВ, Систему електронного документообігу, Митну електронну систему.

14. Аналіз законодавства України щодо виконання бюджетів в частині податкових доходів дає можливість виокремити наступні аспекти інформаційного обміну між Державною казначейською службою України та

місцевими бюджетами: 1) щоденний обмін інформацією (про виписки з рахунків про здійснені операції, передача інформації про надходження та використання коштів місцевих бюджетів, надання даних про рух коштів на рахунках розпорядників / одержувачів бюджетних коштів); 2) щомісячне звітування (про виконання місцевих бюджетів); 3) обмін інформацією щодо розпису бюджету; 4) інформування про взяті бюджетні зобов'язання; 5) обмін даними щодо платіжних доручень; 6) інформаційний обмін щодо залишків коштів.

15. У координації міжнародної взаємодії податкових органів у сфері цифровізації адміністрування податків та зборів ключову роль відіграють такі міжнародні організації як Організація економічного співробітництва та розвитку (розробляє стандарти прозорості та обміну податковою інформацією, створює модельні конвенції щодо уникнення подвійного оподаткування), Група Світового банку (надає технічну допомогу у модернізації податкових систем та впровадженні міжнародних стандартів, фінансує проекти з цифровізації податкового адміністрування, проводить дослідження ефективності податкових систем), Міжнародний валютний фонд (здійснює оцінку податкових систем, надає рекомендації щодо їх удосконалення, здійснює моніторинг податкових реформ тощо), Всесвітня митна організація (розробляє міжнародні стандарти митного оформлення та контролю, забезпечує уніфікацію митних процедур, сприяє спрощенню міжнародної торгівлі, координує боротьбу з митними правопорушеннями).

16. У межах Європейського Союзу взаємодію податкових органів врегульовано системою взаємоузгоджених нормативно-правових актів, документів та програм, до яких входять: 1) Директива 2011/16/ЄС про адміністративну співпрацю в галузі оподаткування, яка встановлює процедури та правила, відповідно до яких держави-члени мають співпрацювати з метою обміну інформацією, яка має значення для адміністрування та виконання законодавства держав-членів про відповідні

податки; 2) Директива (ЄС) 2017/1371 Європейського парламенту та Ради від 5 липня 2017 року про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами (фокусується на кримінально-правових аспектах боротьби з шахрайством проти фінансових інтересів ЄС; 3) Регламент Ради (ЄС) № 904/2010 від 7 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю та боротьбу з шахрайством у сфері податку на додану вартість (встановлює правила і процедури для надання можливості компетентним органам держав-членів співпрацювати та обмінюватись інформацією, яка може сприятиме правильному обчисленню ПДВ, здійсненню моніторингу правильного застосування ПДВ, особливо тих операцій, що здійснюються в межах ЄС, та сприяє боротьбі із шахрайством у сфері ПДВ); 4) Eurofisc (мережа створена для сприяння і полегшення багатостороннього співробітництва у сфері боротьби проти шахрайства з ПДВ); 5) Програма співробітництва ЄС Fiscalis (дозволяє податковим адміністраціям створювати і обмінюватись інформацією та досвідом); 6) VIES (ІТ-система контролю та обміну інформацією про операції з ПДВ, яка спрямована на перевірку компаній зареєстрованих у ЄС); 7) Стандарти ОЕСР електронного документообігу між податковими органами держав (Common Transmission System, Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information, XML Schema тощо).

17. На підставі аналізу міжнародної співпраці податкових органів у сфері адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації можна виокремити наступні форми міжнародної взаємодії у протидії податковим правопорушенням: інформаційний обмін; процедура узгодження сум податкових зобов'язань; взаємна допомога у стягненні податкової заборгованості; подання повідомлень про невідповідності до Європейського офісу по боротьбі з шахрайством (OLAF) та річної звітності до Єврокомісії про випадки виявленого податкового шахрайства та інших порушень, пов'язаних із доходами ЄС, що впливають на фінансові інтереси ЄС.

18. Аналіз міжнародних договорів про співпрацю у сфері податків дає підстави для виокремлення наступних принципів, на яких ґрунтується міжнародне співробітництво податкових органів держав: 1) принцип суверенної рівності держав (лежить в основі будь-якої співпраці між країнами як фундаментальна основа міжнародного спілкування цивілізованих держав); 2) принцип добросовісного виконання договірних зобов'язань (є вихідною складовою для розбудови будь-якого співробітництва, в основі якого лежать договірні домовленості); 3) принцип взаємності (є важливим у сферах, де співпраця вимагає виконання на території однієї країни рішень державних органів іноземної країни); 4) принцип дотримання національних інтересів (завжди притаманний для фінансової сфери відносин); 5) принцип оперативності обміну даними (принцип пов'язаний зі специфікою податкової сфери та розвитком інформаційних систем, які потребують оперативного обміну даними між податковими органами держав); 6) принцип уніфікації процедур співпраці (необхідність розробки одноманітних стандартів до методів, способів та підходів оподаткування, звітності тощо з метою взаєморозуміння між податковими органами); 7) принцип взаємоузгодження (передбачає узгодження певних спірних питань між податковими органами різних країн і є надзвичайно важливим у контексті підвищення ефективності міжнародної співпраці податкових органів як інструмент врегулювання спірних ситуацій і мінімізації їх розгляду у відповідних арбітражних комісіях).

19. Аналіз правового регулювання міжнародної взаємодії податкових органів в умовах цифровізації свідчить про наявність наступних викликів в цій сфері: 1) у зв'язку з цифровізацією економіки та появою нових форм ухилення від оподаткування суттєво ускладнилася боротьба з правопорушеннями у податковій сфері, особливо транскордонними; 2) необхідність боротьби із шахрайством у податковій сфері ускладнює забезпечення балансу між податковою прозорістю та захистом персональних

даних; 3) різні технічні можливості податкових органів різних країн ускладнюють технічні процеси співробітництва між ними; 4) певною перешкодою для ефективного співробітництва між податковими органами країн є недостатньо уніфіковане законодавство країн у сфері податків та забезпечення механізмів протидії шахрайства у сфері податків через складність гармонізації національних законодавств у цій сфері.

20. Удосконалення правового регулювання цифровізації адміністрування податків і зборів повинно ґрунтуватися на запобіганні ризикам, які виникають при впровадженні інформаційних і цифрових технологій та інструментів в публічне управління та створенні умов, що спонукають платників податків добровільно здійснювати права та виконувати законно встановлені податкові обов'язки і вимагає:

1) розроблення та прийняття нормативно-правових актів, спрямованих на:

а) функціонування інформаційних та цифрових технологій, впроваджених в адміністрування податків і зборів, держателями яких є податкові органи, зокрема:

електронного кабінету платника податків (шляхом посилення вимог щодо захисту персональних даних, врегулювання механізму делегування права доступу, процедур відновлення доступу, множинного доступу для великих підприємств, синхронізації даних при поданні документів у різних формах);

Єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій (шляхом усунення суперечливих та застарілих консультацій, підвищення ефективності інтерфейсу пошуку, чіткого поділу на категорії консультацій, обґрунтування застосування правових норм з урахуванням потреб їх застосування у конкретній фактичній ситуації та формування висновків щодо питання застосування цих норм на практиці);

Реєстру форм електронних документів для фізичних осіб, Реєстру форм електронних документів (шляхом удосконалення адаптивності інтерфейсу для людей з обмеженими можливостями та літніх людей, посилення вимог до захисту інформації, збільшення форм електронних документів (наприклад, для окремих документів з питань спадщини, сімейних та трудових питань тощо);

б) забезпечення реалізації податкового контролю в умовах цифровізації (впровадженню електронного аудиту, формування умов для податкового моніторингу), зокрема доопрацювання постанови Кабінету Міністрів України «Про державну комп'ютеризовану систему моніторингу сплати податків, зборів, обов'язкових платежів» від 25 серпня 2004 року № 1113;

в) справляння окремих податків та зборів (податку на додану вартість, акцизного податку, податку на доходи фізичних осіб тощо);

г) забезпечення обміну інформацією між податковими органами та іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та фінансовими установами в сфері виконання бюджетів за доходами в процесі реалізації діяльності з АПЗ (зокрема, щодо надання податковим органам прав та обов'язків щодо сегментації категорій боржників та пріоритезації погашення податкового боргу платників податків),

д) міжнародної взаємодії в сфері протидії порушенням законодавства України в умовах цифровізації;

е) порядку збору, передачі, зберігання та аналізу даних про проведені розрахункових операцій, а також запровадження альтернативного способу захисту та передачі до Державної податкової служби України даних, що формуються реєстраторами розрахункових операцій;

є) розробку, тестування та впровадження механізму електронної взаємодії з надавачами платіжних послуг у процесі формування органами Державної податкової служби України, надсилання та виконання платіжних

інструкцій на примусове списання коштів з рахунків платників податків, які мають податковий борг;

2) розроблення та прийняття Концепції та політики безпеки використання податковими органами (персоніфікованої) деперсоніфікованої інформації про платників податків та заходів щодо її реалізації;

3) подальшої імплементації актів права ЄС в національне законодавство, зокрема в аспекті уніфікації правових стандартів у сфері цифровізації АПЗ;

4) трансформації податкового законодавства в умовах застосування штучного інтелекту, блокчейну та інших цифрових та інформаційно-комунікативних технологій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. *Право України*. 2002. № 2. С. 34–38.
2. Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків. *Право України*. 2003. № 11. С. 37–40.
3. Вакулич І. П. Податкове адміністрування та ефективність податкової системи. *Фінанси України*. 2003. № 2. С. 54–59.
4. Андрущенко В. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 27–36.
5. Кучерявенко М. П. Курс податкового права. Т. 2. Введення в теорію податкового права. Х. : Легас, 2004. 676 с.
6. Чинчин М. М. Правові основи податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2013. 203 с.
7. Загородний А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. К : Знання, 2007. 624 с.
8. Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : дис... д-ра юрид. наук. К., 2008. 386 с.
9. Солдатенко О. В. Податкове адміністрування: сутність та напрями його вдосконалення в Україні. *Фінансове право*. 2008. № 3. С. 18–23.
10. Садеков А. А. Покинтелиця В. М. Адміністрування податків: обґрунтування дефініції. *Національний вісник Національного університету ДПС України*. 2009. № 2. С. 90–97.
11. Олейнікова Л. Г. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні. *Фінанси України*. 2010. № 10. С. 47–59.
12. Марченко В. Б. Щодо застосування терміну «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» у Податковому кодексі України.

Часопис Київського університету права. 2011. № 1. С. 120–123. URL : <http://jnas.nbu.gov.ua/article/UJRN-0000331134> (дата звернення: 12.12.2024).

13. Волощук Р. Є. Підходи до визначення сутності і принципів організації адміністрування податків. *Наукові праці НДФІ*. 2011. № 1. С. 34–43. URL : https://npndfi.org.ua/docs/NP_11_01_034_uk.pdf (дата звернення: 12.12.2024).

14. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : моногр. / А. І. Крисоватий, Т. Л. Томнюк. Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2012. 212 с.

15. Бандурка О. М., Панікаров В. Д., Потова С. М. Податкове право. Навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2012. 312 с.

16. Благодарська О. Соціально-правова природа адміністрування податків як способу реалізації фіскальної функції органами ДФС України. URL: <http://soclaw.idpnan.kyiv.ua/archive/2017/1-2/4.pdf> (дата звернення: 12.12.2024).

17. Христофоров А. Щодо визначення адміністрування податків і зборів. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*. Серія : Юридичні науки. 2018. Т. 29(68). № 3. С. 102–108. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_law_2018_29%2868%29_3_20 (дата звернення: 12.12.2024).

18. Адміністрування податків: навчальний посібник / Ю. Б. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц. Х : Вид-во ХНЕУ, 2005. 210 с.

19. Межейнікова В. Ф. Сутнісні аспекти податкового адміністрування в Україні. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*: збірник наукових праць. Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». Суми, 2005. Т. 13. С. 88–97. URL : <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/handle/123456789/4978> (дата звернення: 12.12.2024).

20. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : монографія. К. : Комп'ютерпрес, 2006. 227 с.
21. Таранов І. Оцінка фіскальної ефективності ПДВ в Україні. *Світ фінансів*. 2006. Вип. 3 (8). С. 157–170.
22. Таранов І. М. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні. *Фінансова система України*. зб. наук. праць. Острого : Вид-во «Національний університет «Острозька академія», 2007. Вип. 9. С. 1. С. 220–223.
23. Василевська Г. Економічні засади теорії податкового адміністрування в Україні. *Економічний аналіз*. 2008. Вип. 3 (19). С. 77–84.
24. Олейнікова Л. Г. Система оподаткування як складова конкурентоспроможності держави. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2011. № 1. С. 37. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2011_1_3 (дата звернення: 12.12.2024).
25. Проскура К. П., Капустян О. М. Методологічні засади податкового адміністрування. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 10 (136). С. 195–202.
26. Кармінська-Белоброва М. В. Напрями реформування механізму адміністрування податків. *Теорія та практика державного управління*. 2010. № 3 (30). URL : <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2010-3/doc/3/15.pdf> (дата звернення: 12.12.2024).
27. Крушельницька Т. А. Межі і результати вдосконалення адміністрування податків в Україні. *Державне управління та місцеве самоврядування* : зб. наук. пр. Вип. 3 (10). 2011. С. 101–108.
28. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. *Право України*. 2002. № 2. С. 34–38.
29. Савчук В. А. Теоретичні засади організації адміністрування податків. *Ефективна економіка*. 2013. № 3. URL :

<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1852> (дата звернення: 12.12.2024).

30. Словник української мови. Тлумачні словники української мови. URL : <https://sum.in.ua/> (дата звернення: 12.12.2024).

31. Велика українська енциклопедія. URL : [https:// vue.gov.ua](https://vue.gov.ua) (дата звернення: 12.12.2024).

32. Чинчин М. М. Правова природа податкового адміністрування в Україні : монографія. Харків : Право, 2014. 328 с.

33. Про внесення змін до Податкового кодексу України відповідно до адміністративної реформи : Закон України від 04.07.2013 № 404-VII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 12.12.2024).

34. Чудак О. М. Адміністрування податків і зборів: визначення поняття й співвідношення із сумісними категоріями. *Juris Europensis Scientia*. 2023. № 6. С. 126–130. DOI : <https://doi.org/10.32782/chern.v6.2023.23>. URL : http://jes.nuoua.od.ua/archive/6_2023/6_2023.pdf (дата звернення: 12.12.2024).

35. Адміністрування податків : навч. посіб. / Т. В. Калінеску, В. О. Корецька-Гармаш, В. В. Демидович. К : Центр учбової літератури. 2013. 290 с.

36. Деменко О.Є. Адміністрування податків територіальними органами Державної фіскальної служби України : дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2014. 197 с.

37. Греца С. В. Теоретичні аспекти адміністрування податку на додану вартість. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2014. № 8. С. 74–76. URL : <https://vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc8/20.pdf> (дата звернення: 12.12.2024).

38. Коваль О. О. Поняття та система адміністрування податків та зборів в Україні. *Наше право*. 2015. № 1. С. 159–164.

39. Борисенко В. В. Правові основи адміністрування місцевих податків та зборів : дис... канд. юрид. наук. Харків, 2015. 222 с.
40. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. / В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко; за заг. ред. В. П. Хомутенко. Одеса : «Атлант», 2015. 314 с.
41. Беспалова А. О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні : дис... канд. юрид. наук. Одеса, 2015. 215 с.
42. Благодарська О. О. Теоретичні питання реалізації фіскальної функції в процесі реформування податкових та митних органів в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2015. № 16. С. 91–94.
43. Рачинський Р. Доктринальні визначення поняття податків та зборів. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 6. Т. 3. С. 148–151.
44. Ясько І. В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2018. 195 с.
45. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2014. 23 с.
46. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації : монографія. К. : ТОВ «Емкон», 2014. 376 с.
47. Щитник Ю. О. Сучасна система адміністрування податків в Україні. *Молодий вчений*. Економічні науки. 2015. № 2 (17). С. 156–159.
48. Огренич Ю. О., Хапрова Д. В. Теоретичні засади розвитку та здійснення податкового адміністрування в період COVID-19. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. Випуск 2-2(104). 2021. С. 30–37. URL : <http://puet.poltava.ua/index.php/economics/article/view/76/69> (дата звернення: 12.12.2024).

49. Христофоров А. Правове регулювання адміністрування податків на майно в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Кривий Ріг, 2019. 250 с.

50. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 12.12.2024).

51. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text> (дата звернення: 20.12.2024).

52. Про Регламент Верховної Ради України : Закон України від 10.02.2010 № 1861-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1861-17#Text> (дата звернення: 20.12.2024).

53. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань : Закон України від 15.05.2003 № 755-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text> (дата звернення: 20.12.2024).

54. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text> (дата звернення: 20.12.2024).

55. Про адміністративну процедуру : Закон України від 17.02.2022 № 2073-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text> (дата звернення: 20.12.2024).

56. Паславська Р. Ю. Сутність системи адміністрування податків та особливості її функціонування в Україні. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2013. Вип. 9. С. 58–63.

57. Декларація тисячоліття Організації об'єднаних націй, затверджена резолюцією 55/2 Генеральної Асамблеї від 08.09.2000. URL : <https://ips.ligazakon.net/document/MU00044> (дата звернення: 20.12.2024).

58. Підсумкові документи Всесвітнього саміту з питань інформаційного суспільства. URL : <https://old.apitu.org.ua/wsis> (дата звернення: 20.12.2024).

59. Декларація про європейську політику в галузі нових інформаційних технологій: прий. Комітетом міністрів Ради Європи 06.05.1999. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_040 (дата звернення: 20.12.2024).

60. Окінавська хартія глобального інформаційного суспільства від 22.07.2000. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_163#Text (дата звернення: 20.12.2024).

61. Резолюції Парламентської Асамблеї Ради Європи про інформаційне суспільство і цифровий світ від 26.05.1999. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_595#Text (дата звернення: 20.12.2024).

62. Safeena R., Kammani A. E-Government Adoption: A Conceptual Demarcation. *Advances in Computing and Information Technology*. P. 67–76. URL : https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-642-31552-7_8 (дата звернення: 20.12.2024).

63. D. Garson. Public Information Technology and E-Governance. URL : https://www.researchgate.net/publication/247517856_Public_Information_Technology_and_E-Governance_Managing_the_Virtual_State (дата звернення: 20.12.2024).

64. Jane Fountain. Building the Virtual State: Information Technology and Institutional Change. URL : <https://www.brookings.edu/books/building-the-virtual-state/> (дата звернення: 20.12.2024).

65. H. Margetts, P. Dunleavy. Dunleavy Digital Era Governance: IT Corporations, the State, and E-Government. URL : <https://academic.oup.com/book/6227?login=false> (дата звернення: 22.12.2024).

66. Ch. Lefebvre, L. Laudon. Information Technology and Organizational Performance: An Integrative Model of IT Business Value. URL : <https://aisel.aisnet.org/misq/vol28/iss2/7/> (дата звернення: 22.12.2024).

67. Арістова І. В., Кузнєцова М. Ю. Реалізація інформаційно-правового статусу органів виконавчої влади України в інформаційних правовідносинах. К. : Видавничий центр НУБіП України, 2015. 250 с.

68. Електронне урядування та електронна демократія : навч. посіб. : у 15 ч. / за заг. ред. А. І. Семенченка, В. М. Дрешпака. Частина 2. К. : ФОП Москаленко О.М., 2017. 72 с.

69. Спасібов Д. Електронне урядування в системі сучасних концепцій публічного управління. *Теорія та практика державного управління*. № 2 (61). 2018. URL : <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2018-2/index.html> (дата звернення: 22.12.2024).

70. Політанський В. С. Організаційно-правові засади функціонування електронного урядування в Україні : дис. ... д-ра. юрид. наук. Кропивницький : Науково-дослідний інститут публічного права, Центрально український державний університет імені Володимира Винниченка, 2024. 538 с.

71. Романчук О. З. Електронне урядування: конституційно-правове дослідження : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ужгород : ДВНЗ «Ужгородський національний університет» Міністерства освіти і науки України. 2020. 22 с.

72. Романчук О. З. Удосконалення електронного урядування в контексті ефективної системи цифрової ідентичності. *Право UA*. 2020. № 1. С. 16–21.

73. Серенок А. О. Механізми взаємодії органів влади з громадянами в системі електронного уряду : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. Харків : Харк. регіон. ін-т держ. упр. НАДУ при Президентові України, 2011. 20 с.

74. Серенок А. О. Нормативно-правове забезпечення впровадження електронного урядування в Україні: ініціативи Президента України. *Державне будівництво*. 2015. № 1. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2015_1_7 (дата звернення: 22.12.2024).

75. Електронне урядування : підручник / В. П. Горбулін, Н. В. Грицяк, А. І. Семенченко, О. В. Карпенко та ін. ; за заг. ред. проф. Ю. В. Ковбасюка ; наук. ред. проф. Н. В. Грицяк, проф. А. І. Семенченка. Київ : НАДУ, 2014. 352 дс.

76. Дубов Д. В. Інформаційна безпека в умовах впровадження електронного урядування. *Вісник книжкової палати*. 2006. № 7. С. 34–38.

77. Базенко О. Д., Ручинська Н. С. Впровадження електронного урядування в Україні. *«Modern Economics»*. № 17 (2019), 15-19. С. 15–20. URL : <https://modecon.mnau.edu.ua/issue/17-2019/bazenko.pdf> (дата звернення: 22.12.2024).

78. Костенюк Н., Макарова І., Пігарев Ю., Сметаніна Л. Цифровізація публічного управління: вітчизняний досвід. URL : <file:///C:/Users/v.riadinska/Downloads/239001-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-548155-1-10-20210817.pdf> (дата звернення: 22.12.2024).

79. Береза Т. А. Поняття інформаційного суспільства, принципи його побудови та складові компоненти. *Інформаційне суспільство. Шлях України*. К. : «Відродження» та ПРООН, 2004. С. 264–273.

80. Згуровський М. З. Розвиток інформаційного суспільства в Україні: правове регулювання у сфері інформаційних відносин. Київ : НТТУ «КПІ», 2006. 542 с.

81. Журавський В. С., Родіонов М. К., Жилияєв І. Б. Україна на шляху до інформаційного суспільства / за заг. ред. М. З. Згуровського. Київ : ІВЦ «Видавництво «Політехніка», 2004. 484 с.

82. Легомінова С. В. Інформаційне суспільство як платформа забезпечення конкурентоспроможності підприємств. *Економіка і суспільство*. 2017. № 8. С. 286–291. URL : https://economyandsociety.in.ua/journals/8_ukr/51.pdf (дата звернення: 22.12.2024).

83. Григор О. О. Формування інформаційного суспільства в Україні в контексті інтеграції в Європейський Союз (державно-управлінський аспект) : автореф. дис. ... канд. наук з держ. управл. Львів : Львівський регіональний інститут державного управління Національної академії державного управління при Президентові України, 2003. 20 с.

84. Даніл'ян В. О. Інформаційне суспільство: базові концепції аналізу. *Наукові записки Харківського університету Повітряних Сил. Соціальна філософія, психологія*. Х. : ХУПС, 2005. Вип. 2 (23). С. 131–138.

85. Колодюк А. В. Інформаційне суспільство: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні : автореф. дис. ... канд. політ. уаук. К. : Нац. академія наук України, Інститут Держави і Права імені В. М. Корецького, 2005. 20 с.

86. Мойсєєв М. М. Інформаційне суспільство: можливості та реальність. *Інформаційне суспільство. Шлях України. Бібліотека інформаційного суспільства*. К. : «Відродження» та ПРООН, 2004. С. 252–263.

87. Сергієнко І. На шляху до інформаційного суспільства. *Урядовий кур'єр*. 2002. № 184 (2355). С. 13.

88. Смерічевський Е. Ф. Інформаційна цивілізація: проблема віртуальної реальності в суспільному розвитку : автореф. дис. ... канд. філос. наук. Донецьк : Донецький національний університет, 2002. 21 с.

89. Рядінська В., Канцер А. Напрями вдосконалення правового регулювання впровадження електронного урядування в Україні. *Наука і правоохорона*. 2022. № 2. С. 75–79. DOI : <https://doi.org/10.26907/2542-0410.2022.2.75-79>

[//doi.org/10.36486/np.2022.2\(56\)](https://doi.org/10.36486/np.2022.2(56)). URL :
https://naukaipravoohorona.com/journal/ukr/2022_2/9.pdf (дата звернення:
 22.12.2024).

90. Про Рекомендації парламентських слухань на тему «Законодавче забезпечення розвитку інформаційного суспільства в Україні»: постанова Верховної Ради України від 11.03.2014 № 860-VII. URL :
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1565-VII#Text> (дата звернення:
 22.12.2024).

91. Концепція розвитку електронного урядування в Україні : розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13.12.2010 № 2250-р. URL :
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/649-2017-%D1%80#Text> (дата звернення:
 22.12.2024).

92. Архипова Є. О. Електронне урядування як форма організації державного управління. Державне управління: удосконалення та розвиток. *Електронне наукове фахове видання*. 2015. № 4. URL :
<http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=855> (дата звернення: 22.12.2024).

93. Баранов О. А., Демкова М. С., Дзюба С. В., Єфанов А. В. та ін. Концепція розвитку електронного урядування в Україні; за ред. А. І. Семенченка. Київ, 2009. 16 с.

94. Гасимов Р. А. Електронне урядування як механізм публічного управління та адміністрування : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. Київ : Ін-т законодавства Верховної Ради України, 2018. 20 с.

95. Дмитренко В. І. Механізми впровадження електронного урядування на місцевому рівні: автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. Київ : Ін-т підгот. кадрів держ. служби зайнятості України, 2018. 20 с.

96. Жаровська І. М. Електронне голосування: до дискусії щодо можливості впровадження в Україні. *Публічне право*. 2019. № 1. С. 183–188.

97. Ільницький М. П. Адміністративно-правове регулювання електронного урядування у сфері публічного управління в Україні : автореф.

дис. ... канд. юрид. наук. Ужгород : Держ. ВНЗ «Ужгород. нац. ун-т» Міністерства освіти і науки України, 2017. 15 с.

98. Клімушин П. С. Стратегії та механізми електронного урядування в інформаційному суспільстві : монографія. Харків : Вид-во ХарПІ НАДУ «Магістр», 2016. 524 с.

99. Константи́нівська А. Особливості запровадження електронного урядування в Україні. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*. Серія : Державне управління. 2018. Т. 29(68). № 6. С. 47–50.

100. Кудрявцев О. Електронне урядування: актуальність досвіду глобальних міст для держав, що розвиваються. *Evropsky politicky a pravni diskurz*. 2017. Vol. 4. Iss. 6. С. 144–147.

101. Колесніченко І. М. Розвиток електронного урядування в Україні: інституціональний аспект. *Бізнес-Інформ*. 2014. № 3. С. 52–57.

102. Марченко В. В. Електронне урядування в органах виконавчої влади: адміністративно-правові засади : монографія. Харків : Панов, 2016. 444 с.

103. Мохова Ю. Л. Державні механізми розвитку електронного урядування в умовах цифрових трансформацій України : дис. ... д-ра наук з держ. управл. Миколаїв : Чорноморський національний університет імені Петра Могили, 2021. 490 с.

104. Політанський В. С. Організаційно-правові засади функціонування електронного урядування в Україні : дис. .. д-ра наук. Кропивницький : Науково-дослідний інститут публічного права, Центрально-український державний університет імені Володимира Винниченка, 2024. 538 с.

105. Романчук О. З. Електронне урядування: конституційно-правове дослідження : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ужгород : ДВНЗ «Ужгородський національний університет» Міністерства освіти і науки України. 2020. 22 с.

106. Лук'янова Г., Венглінська А. Особливості впровадження електронного урядування в органах виконавчої влади. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2021. № 4. С. 175–179. URL : <http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/255113> (дата звернення: 22.12.2024).
107. Матвійчук Л. О. Електронне урядування: правовий аспект. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 9. С. 85–89.
108. Курус Т. Нормативно-правове регулювання електронного урядування в Україні. URL : <https://journals.pnu.if.ua/index.php/politology/article/view/183/179> (дата звернення: 22.12.2024).
109. Арістова І. В. Державне регулювання телекомунікаційного розвитку в Україні: організаційно-правові аспекти. *Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності*. 2001. № 1. С. 117–125.
110. Наumenко А. В., Лялюк О. Ю. Проблеми правового регулювання електронного урядування у сфері місцевого самоврядування в Україні та зарубіжних країнах. *Право і суспільство*. 2020. № 1. С. 69–75. DOI: <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.1-1.11>.
111. Дубов Д. В., Ожеван М. А., Гнатюк С. Л. Інформаційне суспільство в Україні: глобальні виклики та національні можливості. К., НІСД, 2010. 123 с.
112. Ромащенко В. Правове регулювання інформаційного суспільства в Україні. URL : <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2016/09/19.pdf> (дата звернення: 22.12.2024).
113. Аблякимов Е. Е. Правові основи формування державних електронних інформаційних ресурсів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. К., 2010. 19 с. URL : <http://elibrary.nubip.edu.ua/5271/1/Abljakimov.pdf> (дата звернення: 22.12.2024).

114. Вітюк О. О. Історичні етапи розвитку та формування інформаційного суспільства. URL : <http://conf.vntu.edu.ua/humed/2006/txt/06voofis.pd> (дата звернення: 27.12.2024).
115. Гриценко О. В. Державна політика інформаційного суспільства як об'єкт наукових досліджень. *Стратегічні пріоритети*. № 4 (13). 2009. С. 81–85.
116. Болдуєв М. В., Болдуєва О. В., Ісіков С. М. Стан та перспективи розвитку електронного урядування в публічному управлінні України. *Економічний вісник*. 2020. № 3. С. 118–120.
117. Барегамян С. Х., Карпі Ю. В. Електронне урядування на загальнодержавному, регіональному та місцевому рівнях: сучасний стан та перспективи впровадження в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2019. № 11. С. 1–8.
118. Patrick Dunleavy, Helen Margetts, Simon Bastow, and Jane Tinkler. Digital Era Governance. URL : <https://global.oup.com/academic/product/digital-era-governance-9780199296194?cc=us&lang=en&> (дата звернення: 27.12.2024).
119. Patrick Dunleavy, Helen Margetts, Simon Bastow, and Jane Tinkler. Digital Era Governance New Public Management is Dead-Long Live Digital-Era Governance. URL : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1096970 (дата звернення: 27.12.2024).
120. Patrick Dunleavy, Helen Margetts, Simon Bastow, and Jane Tinkler. The second wave of digital-era governance: a quasi-paradigm for government on the Web. URL : <https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/23419851/> (дата звернення: 27.12.2024).
121. Міхровська М. С. Діджиталізація, цифрова трансформація: зміст та особливості. URL : <file:///C:/Users/v.riadinska/Downloads/9104-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-16741-1-10-20210224.pdf> (дата звернення: 27.12.2024).

122. Куйбіда В. С., Карпенко О. В., Наместнік В. В. Цифрове врядування в Україні: базові дефініції понятійно-категоріального апарату. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України*. (№ 1). 2018. С. 5–10. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnaddy_2018_1_3 (дата звернення: 27.12.2024).

123. Цифрова адженда України – 2020 («Цифровий порядок денний» – 2020) Концептуальні засади (версія 1.0). Першочергові сфери, ініціативи, проекти «цифровізації» України до 2020 року. Київ : ГС «Хай-тек офіс Україна», 2016. 90 с. URL : <https://uccr.org.ua/uploads/files/58e78ee-3c3922.pdf> (дата звернення: 27.12.2024).

124. Amancio Bouza. What is Digital Transformation, Digitalization, and Digitization. URL : <https://medium.com/api-product-management/what-is-digital-transformationdigitalization-and-digitization-c76277ffbdd6> (дата звернення: 27.12.2024).

125. Концепції розвитку цифрової економіки і суспільства України на 2018-2020 роки. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-%D1%80#Text> (дата звернення: 27.12.2024).

126. Бондарчук Н. В. Взаємодія органів публічної влади та громадянського суспільства в умовах цифровізації. *Публічне управління і адміністрування в Україні*. 2022. Вип. 28. С. 36–39. DOI: <https://doi.org/10.32843/pma2663-5240-2022.28.7>.

127. Биркович Т. І., Биркович В. І., Кабанець О. С. Механізми публічного управління у сфері цифрових трансформацій. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2019. № 9. DOI: 10.32702/2307-2156-2019.9.2.

128. Разумей Г. Ю., Разумей М. М. Діджиталізація публічного управління як складник цифрової трансформації України. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2020. № 2(25). С. 139–145. DOI: <https://doi.org/10.32836/2310-9653-2020-2.25>.

129. Краковська А., Бабик М. Цифровізація адміністративних послуг в Україні: проблеми та перспективи розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія Право. 2022. № 70. С. 329–334.

130. Кужда Т., Луциків І. Дослідження стану та перспектив цифрового розвитку в Україні. *Галицький економічний вісник*. 2022. Том 78–79. № 5–6. С. 146–155. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2022.05_06.146 6.

131. Логвінов В. Г. Цифрові платформи як складова моделі публічного управління. *Інституціоналізація публічного управління в Україні в умовах євроінтеграційних та глобалізаційних викликів: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. за міжнар. участю (Київ, 24 трав. 2019 р.) : у 5 т. Київ, 2019. Т. 4. С. 57–59.*

132. Лукін С. Сучасні аспекти цифровізації публічних просторів. *Аспекти публічного управління*. 2020. Том 8. Спецвипуск № 1. С. 91–93.

133. Рядінська В. О. Правове регулювання цифровізації публічного управління в Європейському Союзі. *Академічні візії*. 2025. № 39. DOI :<https://doi.org/10.5281/zenodo.14869566> URL : <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/1664/1552> (дата звернення: 27.12.2024).

134. Панченко О., Сердюк І. Інформаційна державна політика на шляху Цифровізації. *Аспекти публічного управління*. 2020. Том 8. Спецвипуск № 1. С. 107–109.

135. Савченко О. С. Систематизація наукових підходів до поняття «цифровізація у публічному управлінні». *Держава та регіони*. Серія: Публічне управління і адміністрування. 2022. № 2 (76). С. 72–77. URL : http://pa.stateandregions.zp.ua/archive/2_2022/12.pdf (дата звернення: 03.01.2025).

136. Савченко О. Проблеми запровадження цифровізації в систему публічного управління. *Таврійський науковий вісник*. № 3. С. 102–109. URL : [file:///C:/Users/Admin/Downloads/252-](file:///C:/Users/Admin/Downloads/252-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B)
 %D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B

0%D1%82%D1%82%D1%96-472-1-10-20220915%20(1).pdf (дата звернення: 03.01.2025).

137. Сиротін В. Особливості цифровізації у сфері публічного управління. URL : https://www.researchgate.net/publication/373223852_Osoblivosti_cifrovizacii_u_sferi_publicnogo_upravlinna (дата звернення: 03.01.2025).

138. Алієв А. Особливості цифровізації у сфері публічного управління. URL : https://www.researchgate.net/publication/373223852_Osoblivosti_cifrovizacii_u_sferi_publicnogo_upravlinna (дата звернення: 03.01.2025).

139. Маркевич К. Не позитивами єдиними. Які небезпеки криються за цифровізацією. URL : <https://razumkov.org.ua/statti/ne-pozytyvamy-iedynymy-yaki-nebezpeky-kryiutsia-za-tsyfrovizatsiieiu> (дата звернення: 03.01.2025).

140. Питання Міністерства цифрової трансформації: постанова Кабінету Міністрів України від 18.09.2019 № 856. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/856-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 03.01.2025).

141. Стратегія реформування державного управління України на період до 2021 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.06.2016 № 474. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/474-2016-%D1%80#n9> (дата звернення: 03.01.2025).

142. Бондарчук Н. В., Дуброва Н. П. Цифровізація публічного управління: стан та перспективи розвитку. URL : https://www.pubadm.vernadskyjournals.in.ua/journals/2023/1_2023/38.pdf?utm_source=chatgpt.com (дата звернення: 03.01.2025).

143. Вінник О. Правове регулювання відносин цифровізації: місце і роль в правовій системі та системі господарського права України. *Актуальні проблеми права: теорія і практика*. № 1 (43). 2022. С. 21–32. URL :

<https://journals.snu.edu.ua/index.php/app/article/view/361/342> (дата звернення: 03.01.2025).

144. Гавриленко Н. Інформація в умовах цифровізації публічного управління. *Економічний простір*. № 187. 2023. С. 39–43. URL : [file:///C:/Users/v.riadinska/Downloads/1315-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-1399-1-10-20231124%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/v.riadinska/Downloads/1315-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-1399-1-10-20231124%20(1).pdf) (дата звернення: 03.01.2025).

145. Духовна О. Україна «в цифрі»: напрямки реформування. *Юридична газета online*. URL : <http://yur-gazeta.com/publications/practice/informaciyne-pravo-telekomunikaciyi/ukrayina-v-cifri-napryamki-reformuvannya.html> (дата звернення: 03.01.2025).

146. Довбенко А. Доповнена державна реальність: критичний погляд на перехід до цифрової економіки. *Юридична газета online*. URL : <http://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/dopovnena-derzhavna-realnist-kritichniy-poglyad-na-perehid-do-cifrovoyi-ekonomiki.htm> (дата звернення: 03.01.2025).

147. Луценко В. Р., Пікуля Т. О. Правове забезпечення цифрової трансформації. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. 2024. Серія ПРАВО. Випуск 81: частина 1. С. 61–67. URL : <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/03/11.pdf> (дата звернення: 03.01.2025).

148. Хлібороб Н. Цифрова трансформація публічних послуг: правове регулювання в контексті європейських принципів. URL : [file:///C:/Users/v.riadinska/Downloads/727-Article%20Text-1251-1-10-20220216%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/v.riadinska/Downloads/727-Article%20Text-1251-1-10-20220216%20(1).pdf) (дата звернення: 03.01.2025).

149. Шматков Д. І. Правові аспекти змісту цифрової компетентності: систематичний огляд літератури. *Право та інноваційне суспільство*. 2021. № 1. С. 169–176.

150. Краковська А., Бабик М. Цифровізація адміністративних послуг в Україні: проблеми та перспективи розвитку. *Науковий вісник Ужгородського Національного університету*. Серія: ПРАВО. 2022. Вип. 70. С. 329–334. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2022.70.52> URL : <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/258976> (дата звернення: 03.01.2025).

151. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні : Закон України від 05.04.2001 № 2346-III. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14#Text> (дата звернення: 03.01.2025).

152. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 № 851-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

153. Про затвердження Типового порядку здійснення електронного документообігу в органах виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 № 1453. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1453-2004-%D0%BF#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

154. Про електронний цифровий підпис : Закон України від 22.05.2003 № 852-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/852-15#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

155. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 № 1251-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

156. Про державну податкову службу в Україні : Закон України від 04.12.1990 № 509-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

157. Про створення єдиної автоматизованої інформаційної системи державної податкової служби : постанова Кабінету Міністрів України від 26.07.1996 № 1074. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/898-97-%D0%BF#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

158. Про створення та впровадження державного реєстру фізичних осіб – платників податків : постанова Кабінету Міністрів України від 03.05.1999 № 574. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/320/94-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

159. Чудак О. М. Застосування цифрових сервісів при адмініструванні податків і зборів. *Актуальні проблеми господарської діяльності в умовах розбудови економіки Індустрії 4.0* : матеріали II круглого столу (м. Харків, 29 квітня 2022 року). Харків, 2022. URL : <https://ndipzir.org.ua/aktualni-problemi-gospodarskoi-diyalnosti-v-umovah-rozbudovi-ekonomiki-industrii-4-0>. (дата звернення: 05.01.2025).

160. Яковенко О. О. Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції управління : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. К., 2007. 16 с.

161. Гаруст Ю. В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України : дис... канд. юрид. наук. Х. : Харківський національний ун-т внутрішніх справ 2007. 184 с.

162. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України. Ірпінь : Нац. акад. ДПС України, 2005. 96 с.

163. Рева Д. М. Правове регулювання податкового контролю в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2005. 230 с.

164. Програма економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава». URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0004100-10> (дата звернення: 05.01.2025).

165. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України : Закон України від 07.07.2011 № 3609-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3609-17#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

166. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні: Закон України від 05.07.2012 № 5083-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5083-17#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

167. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень : Закон України від 24.10.2013 № 657-VII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/657-18#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

168. Єдиний реєстр податкових накладних, функціонування якого було забезпечено прийняттям Порядку ведення такого реєстру : постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1246. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

169. Про введення в експлуатацію інформаційної системи «Податковий блок» : наказ Державної податкової служби від 24.12.2012 № 1197. URL : <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/prikazy/dpa/o-vvedenii-v-80276.html> (дата звернення: 05.01.2025).

170. Про подання електронної податкової звітності : наказ Державної податкової служби України від 10.04.2008 № 233. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0320-08#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

171. Журавльова І. В., Латишева І. Л., Лебідь О. В. Інформаційно-комунікаційне забезпечення фінансової діяльності : навчальний посібник для студентів напряму підготовки 6.030508 «Фінанси і кредит». Х. : Вид. ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. 424 с.

172. Затонацька Т. Формування фіскального простору інвестиційної діяльності в Україні. URL : <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/10043/1/%D0%97%D0%B0%D1%8>

2%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D1%86%D1%8C%D0%BA%D0%B0%20%D0%A2..pdf (дата звернення: 05.01.2025).

173. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

174. План заходів щодо реалізації Стратегії розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80#n12> (дата звернення: 05.01.2025).

175. Чудак О. М. Цифровізація та адміністрування податків і зборів: сучасні надбання в Україні. *Цифрові трансформації України 2023: виклики та реалії*: матеріали IV Круглого столу (м. Харків, 29 вересня 2023 р.). Харків, 2023. С. 415–420. URL : <https://ndipzir.org.ua/conf29-09-2023-proceedings> (дата звернення: 05.01.2025).

176. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

177. Порядок ведення Єдиного реєстру акцизних накладних : постанова Кабінету Міністрів України від 24.02.2016 № 114. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/114-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

178. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість : Закон України від 16.07.2015 № 643-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/643-19#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

179. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : наказ Міністерства фінансів України від 29.01.2016 № 21. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text> (дата звернення: 05.01.2025).

180. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21.12.2016 № 1797-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

181. Про затвердження порядку функціонування електронного кабінету : наказ Міністерства фінансів України від 14.07.2017 № 637. URL : https://zakononline.com.ua/documents/show/378269___770509 (дата звернення: 13.01.2025).

182. Єдиний реєстр індивідуальних податкових консультацій : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.2017 № 523. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0719-17#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

183. Стратегія реформування управління державними фінансами на 2017–2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#n9> (дата звернення: 13.01.2025).

184. План заходів з реалізації Стратегії реформування управління державними фінансами на 2017–2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80#n10> (дата звернення: 13.01.2025).

185. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020

№ 466-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

186. Про внесення змін до Порядку функціонування електронного кабінету : наказ Міністерства фінансів України від 05.08.2020 № 477. URL : <https://ips.ligazakon.net/document/view/re30810?an=2> (дата звернення: 13.01.2025).

187. Макух О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в умовах розбудови цифрової економіки: дискусійні аспекти. *Право та інновації*. 2021. № 3 (35). С. 63–68. DOI : [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-3\(35\)-9](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-3(35)-9).

188. Семчик О. Адмініструванні податків і зборів за принципом урядування на основі даних: правовий аспект. *Право та державне управління*. 2019. № 4. С. 78–85. URL : http://www.pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/4_2019/14.pdf?utm_source=chatgpt.com (дата звернення: 13.01.2025).

189. Дмитрик О. О. Правове регулювання оподаткування у умовах розвитку цифрової економіки. *Сучасні проблеми права й інноваційної економіки* : зб. наук. пр. НДІ ПЗІР НАПрН України № 3 за матеріалами інтернет конференції (м. Харків, 26 березня 2021 р.); за ред. А. В. Стріжкової. Харків : НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 72–77.

190. Монаєнко А. О., Атаманчук Н. І. Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави : монографія. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2022. 276 с. URL : https://lawmaking.academy/wp-content/uploads/Monayenko_Atamanchuk_Pravove-regulyuvannya_druk.pdf (дата звернення: 13.01.2025).

191. Білецька Г. М., Ковтунович Н. Л. Щодо особливостей світових тенденцій запровадження та здійснення е-аудиту. *Порівняльно-аналітичне*

право. 2017. № 3. С. 107–110. URL : pdf (par-journal.in.ua (дата звернення: 13.01.2025)).

192. Концептуальні напрями реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику : розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 № 1101-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1101-2018-%D1%80#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

193. Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику : розпорядження Кабінету Міністрів України від 05.07.2019 № 542. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/542-2019-%D1%80#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

194. Чудак О. М. Трансформація правового регулювання адміністрування податків і зборів в контексті цифровізації. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. 2023. Т. 34 (73). № 1. С. 106–113. URL : https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2023/1_2023/1_2023.pdf (дата звернення: 13.01.2025).

195. Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.11.2021 № 1467-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1467-2021-%D1%80#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

196. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

197. План заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки : розпорядження

Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

198. Чудак О. М. Вплив цифровізації на адміністрування податків і зборів в Україні. *Право та інновації*. 2022. № 2. С. 71–77. DOI: [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2022-2\(38\)-9](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2022-2(38)-9) URL : <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/article/view/843/653> (дата звернення: 13.01.2025).

199. Національна стратегія доходів до 2030 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf (дата звернення: 13.01.2025).

200. Деякі питання цифрової трансформації : розпорядження Кабінету Міністрів України від 02.08.2024 № 735-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/735-2024-%D1%80#n14> (дата звернення: 13.01.2025).

201. Чудак О. М. Цифровізація адміністрування податків та зборів: стратегічні напрями правового регулювання для України. *Advances in law: the view of domestic and foreign scholars* (Рига, Латвія, 3–4 жовтня 2024 року). Рига, 2024. Р. 298–302.

202. План цифрового розвитку Державної податкової служби України до 2030 року. URL : [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D0%BD%20%D1%86%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D0%94%D0%9F%D0%A1%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8%20\(1\).PDF](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D0%BD%20%D1%86%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D0%94%D0%9F%D0%A1%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8%20(1).PDF) (дата звернення: 13.01.2025).

203. Про реалізацію рішення Комітету з управління інформаційними технологіями у системі управління державними фінансами : наказ

Міністерства фінансів України від 24.12.2024 № 660. URL : [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9D%D0%B0%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%82%D0%BE%D0%BA%D0%BE%D0%BB%D0%E2%84%96%D0%B2%D1%96%D0%B4%2018_12_2024%20\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9D%D0%B0%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%82%D0%BE%D0%BA%D0%BE%D0%BB%D0%E2%84%96%D0%B2%D1%96%D0%B4%2018_12_2024%20(1).pdf) (дата звернення: 13.01.2025).

204. Чудак О. М. Напрями розвитку правового регулювання цифровізації адміністрування податків і зборів з огляду на стратегічні цілі реформування податкової системи. *Академічні візії*. 2024. № 38. DOI : <https://doi.org/10.5281/zenodo.14637853>. URL : <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/1698/1576> (дата звернення: 13.01.2025).

205. Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : Закон України від 15.07.2021 № 1667-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

206. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : Закон України від 14.12.2021 № 1946-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1946-20#n11> (дата звернення: 13.01.2025).

207. Деякі питання реалізації положень Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1445. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1445-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

208. Про визначення видів діяльності, здійснення яких стимулюється шляхом створення правового режиму Дія Сіті : постанова Кабінету Міністрів України від 19.04.2022 № 467. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/467-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

209. Про затвердження форми Заяви про перехід юридичної особи на оподаткування як резидента Дія Сіті – платника податку на особливих

умовах або відмову від такого оподаткування та Порядку подання та розгляду такої Заяви : наказ Міністерства фінансів України від 17.03.2022 № 99. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0364-22#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

210. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні : Закон України від 04.12.2024 № 4113-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4113-20#n5> (дата звернення: 13.01.2025).

211. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів : Закон України від 06.10.2022 № 2654-IX. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2654-20#n5> (дата звернення: 13.01.2025).

212. Деякі питання діяльності електронних резидентів (е-резидентів) та ведення інформаційної системи Е-резидент : постанова Кабінету Міністрів України від 05.09.2023 № 970. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/970-2023-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

213. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо електронної ідентифікації та електронних довірчих послуг : Закон України від 07.02.2023 № 2918-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2918-20#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

214. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів щодо забезпечення електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах : Закон України від 29.06.2023 № 3173. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3173-20#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

215. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в

електронних сигаретах, та пального : Закон України від 18.06.2024 № 3817-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3817-20#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

216. Деякі питання створення та функціонування Електронної системи обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах : постанова Кабінету Міністрів України від 04.10.2024 № 1142. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1142-2024-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.01.2025).

217. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо вдосконалення онлайн-комунікації з платниками податків та уточнення окремих положень законодавства : Закон України від 23.02.2024 № 3603-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3603-20#n5> (дата звернення: 13.01.2025).

218. Про внесення змін пункту 4 розділу IV Порядку розгляду заяви (справи) за процедурою взаємного узгодження : наказ Міністерства фінансів України від 04.06.2024 № 274. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%BD%D0%B0%D0%BA%D0%B0%D0%B7_274.pdf (дата звернення: 13.01.2025).

219. Про реалізацію експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі : постанова Кабінету Міністрів України від 25.07.2024 № 854. URL : <http://fastiv-rada.gov.ua/postanova-kmu-854-poriadok-realizatsii-eksperymentalnoho-proektu-shchodo-funktsionuvannia-systemy-upravlinnia-podatkovymy-ryzykamy-komplaiens-ryzykamy-v-dps/> (дата звернення: 13.01.2025).

220. EU4PFM. URL : <https://eu4pfm.com.ua/?lang=uk> (дата звернення: 14.01.2025).

221. Корнієнко Т. Щодо впровадження нових проектів. URL : tax.gov.ua (дата звернення: 14.01.2025).

222. Програма підтримки економіки в межах програми «Ukraine Facility». URL : <https://www.ukrainefacility.me.gov.ua/> (дата звернення: 14.01.2025).

223. Концепція впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків. URL : https://www.mof.gov.ua/storage/files/30_11_2020.pdf (дата звернення: 14.01.2025).

224. Про затвердження Змін до Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки : наказ Міністерства фінансів України від 15.09.2020 № 561. URL : rada.gov.ua (дата звернення: 14.01.2025).

225. Програма підтримки економіки в межах програми «Ukraine Facility». URL : [Ukraine Facility Plan. me.gov.ua](http://Ukraine%20Facility%20Plan.me.gov.ua) (дата звернення: 14.01.2025).

226. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо платіжних послуг : Закон України від 12.01.2023 № 2888-IX. [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D0%BD%20%D1%86%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D0%94%D0%9F%D0%A1%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8%20\(1\).PDF](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D0%BD%20%D1%86%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D0%94%D0%9F%D0%A1%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8%20(1).PDF) (дата звернення: 14.01.2025).

227. Бурашнікова О., Воронкова В. Міжнародний досвід цифровізації в податковій сфері. *Humanities studies: Collection of Scientific Papers*. Zaporizhzhia : Publishing house «Helvetica», 2023. 14 (91). Р. 148–157.

228. Дмитренко Е. С. Електронний аудит платників податків: проблеми запровадження в Україні. *Київський часопис права*. 2021. № 1. С. 46-51.

229. Марченко Л. Діджиталізація системи податкового адміністрування в Україні з урахуванням досвіду розвинених країн світу. *Економічний аналіз*. 2022. Том. 32. № 4. С. 127–134. URL : 2933-6565680753-1-РВ.pdf (дата звернення: 14.01.2025).

230. Гавриленко Н., Грищенко О., Козіцька Н. Вплив цифрових трансформацій на зміст фіскального адміністрування. *Економіка та суспільство*. 2022. № 41. С. 55–60. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-41-38ю>

231. Колісник А. С. Дискусійні аспекти адміністрування податків, зборів, платежів в умовах цифровізації економіки. *Право й інноваційне суспільств*. 2021. № 2 (17). С. 232–239.

232. Мединська Т. В., Ногінова Н. М. Цифровізація органів податкового адміністрування у контексті сучасних викликів та загроз. *Наукові записки Національного університету Острозька академія*. Серія Економіка. Острог : Вид-во НаУОА. 2022. № 24(52). С. 90–96.

233. Харковський Б. В. Діджиталізація справляння податків: зарубіжний досвід та перспективи для України. 2021. С. 40–52. URL : http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/44342/1/%D0%A5%D0%B0%D1%80%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B8%D0%B8_%D0%A4%D0%A4%D0%90%D0%BC-21_original_07022022_110338.pdf (дата звернення: 14.01.2025).

234. Лагодієнко Н. В., Скляр Л. Б., Степаненко С. В. Електронне адміністрування податків як засіб підвищення ефективності їх сплати. *Економічний простір*. 2022. № 178. С. 78–82. URL : <https://doi.org/10.32782/2224-6282/178-13> (дата звернення: 14.01.2025).

235. Подольська А. А. Тенденції діджиталізації податкових процедур та їх вплив на методи здійснення податкового контролю. *Juris Europensis Scientia*. 2022. Вип. 3. С. 67–71. URL : http://jes.nuoua.od.ua/archive/3_2022/13.pdf (дата звернення: 20.01.2025).

236. Дем'янишин В., Лободіна З., Костецький В. Напрями розвитку інформаційних технологій в управлінні публічними фінансами, державними фінансовими ресурсами та фінансовою безпекою суб'єктів господарювання державного сектору. *Інноваційна економіка*. 2023. № 1. С. 58–70. URL : <http://inneco.org/index.php/innecoen/article/view/1037> (дата звернення: 20.01.2025).

237. Криниця С. Поняття та сутність цифрової трансформації у публічних фінансах. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2024. № 3-4 (316-317). С. 63–70. URL : <https://doi.org/10.32680/2409-9260-2024-3-4-316-317-63-70> (дата звернення: 20.01.2025).

238. Ткачук Н. Діджиталізація фінансово-економічної сфери в Україні: стан та перспективи розвитку. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2022. № 3. С. 1–28. URL : <https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/22059/3/5.pdf> (дата звернення: 20.01.2025).

239. HeY., YiY. Digitalization of tax administration and corporate performance: Evidence from China. *International Review of Financial Analysis*. 2023. Vol. 90. P. 102859. URL : <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2023.102859> (дата звернення: 20.01.2025).

240. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 06.07.1995 № 265/95-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

241. Liuhong C. Research on Tax Collection and Administration Application and Legal Issues Based on Big Data Analysis. *Journal of Sensors*. 2022. Vol. 2022. P. 1–11. URL : <https://doi.org/10.1155/2022/6578964> (дата звернення: 20.01.2025).

242. Державна податкова служба. URL : <https://tax.gov.ua/> (дата звернення: 20.01.2025).

243. Дія – Державні послуги онлайн. URL : <https://diia.gov.ua/> (дата звернення: 20.01.2025).

244. Чудак О. М. Електронний кабінет платника податків та деякі проблеми його функціонування. *Юридична осінь 2022 року*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 17 листопада 2022 р.). Харків, 2022. С. 49–51. URL : https://nauka.nlu.edu.ua/nauka/download/zbirniki_konf/yr_osin_2022.pdf (дата звернення: 20.01.2025).

245. Чудак О. М. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів та його цифрова трансформація. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 11. С. 757–761. DOI : <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-11/184> URL : http://www.lsej.org.ua/11_2023/184.pdf (дата звернення: 20.01.2025).

246. Про публічні електронні реєстри : Закон України від 18.11.2021 № 1907-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1907-20#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

247. Про функціонування Реєстру публічних електронних реєстрів : постанова Кабінету Міністрів України від 01.09.2023 № 969. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/969-2023-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

248. Постанова Верховного Суду України від 28.01.2020 у справі № 804/8131/16. URL : <https://verdictum.ligazakon.net/document/87268506> (дата звернення: 20.01.2025).

249. Постанова Верховного Суду України від 06.05.2020 у справі № 826/27228/15. URL : https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_28_01_2020_roku_u_spravi_804_8131_16/ (дата звернення: 20.01.2025).

250. Постанова Верховного Суду України від 18.05.2020 у справі № 810/2842/16. URL : https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_18_05_2020_roku_u_spravi_810_2842_16/ (дата звернення: 20.01.2025).

251. Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги : Закон України від 05.10.2017 № 2155-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

252. Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами : наказ Міністерства фінансів України від 06.06.2017 № 577. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0959-17#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

253. Біліченко А. П. Розвиток податкової системи України на засадах методології державного фінансового контролю в умовах цифровізації : дис. ... на докт. філос. з публ. управл. та адмін. Дніпро, 2024. 211 с.

254. Чудак О. М. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів в умовах воєнного стану. *Вища освіта – студентська наука – сучасне суспільство: напрями розвитку* : VII Всеукраїнська студентська науково-практична конференція (м. Київ, 12 грудня 2023 року). Київ, 2023. С. 539–542. URL: https://istu.edu.ua/wp-content/uploads/2024/01/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA_%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%B2_VII_%D0%92%D1%81%D0%B5%D1%83%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D1%97_%D1%81%D1%82%D1%83%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D1%82%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D1%97_%D0%BD%D0%B0%D1%83%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D1%87%D0%BD%D0%BE%D1%97_compressed.pdf 20884.

255. Про державну комп'ютеризовану систему моніторингу сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) : постанова Кабінету Міністрів України від 25.08.2004 № 1113. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1113-2004-п#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

256. Про затвердження Завдань Національної програми інформатизації на 2006-2008 роки : постанова Верховної Ради України від 04.11.2005 № 3075-IV. URL : https://ips.ligazakon.net/document/view/t053075?an=12&ed=2005_11_04 (дата звернення: 20.01.2025).

257. Цюцяк А., Цюцяк І., Цюцяк В. Цифровізація податкової системи: сучасний стан, проблеми та перспективи. *Галицький економічний вісник*. 2023. № 4 (83). С. 48–55. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2023.04.

258. Доценко Ю. П., Солдатенко О. В. Еволюція автоматизованої інформаційної системи податкової служби США: історичний аспект. *Правова інформатика*. 2010. № 3 (27). С. 42–47.

259. Про затвердження завдань Національної програми інформатизації на 2022-2024 роки : постанова Верховної Ради України від 08.07.2022 № 2360-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2360-20#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

260. Baranov Associates. What is HMRC Connect? 2021. URL : <https://baranovassociates.co.uk/what-is-hmrc-connect/> (дата звернення: 20.01.2025).

261. Е-аудит: Концепція від Мінфіну. URL : <https://medoc.ua/blog/e-audit-konceptsiya-vid-minfinu> (дата звернення: 20.01.2025).

262. Державна податкова служба. Щодо запровадження електронного аудиту («е-аудит»). URL : <https://cabinet.tax.gov.ua/news/2B1F9FBC3A4609AAE0630A214220F40C> (дата звернення: 20.01.2025).

263. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість : постанова Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 № 569. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

264. Про систему електронного адміністрування ПДВ : лист Державної фіскальної служби України від 19.01.2015 № 1403/7/99-99-19-03-01-17. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1403872-15#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

265. Лист Державної фіскальної служби України № 25450/7/99-99-19-03-01-17 від 14.07.2015. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v5450872-15#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

266. Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії Міністерства фінансів України з Державною податковою службою України та Державною казначейською службою України в процесі формування Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість : наказ Міністерства фінансів України від 03.03.2017 № 326. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0376-17#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

267. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

268. Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового : постанова Кабінету Міністрів України від 24.04.2019 № 408. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

269. Про затвердження форм заяви про застосування спрощеної системи оподаткування, розрахунку доходу за попередній календарний рік, запиту про отримання витягу з реєстру платників єдиного податку та витягу з

реєстру платників єдиного податку : наказ Міністерства фінансів України від 16.07.2019 № 308. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-19#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

270. Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами : наказ Міністерства фінансів України від 06.06.2017 № 557. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0959-17#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

271. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску і Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску : наказ Міністерства фінансів України від 13.01.2015 № 4. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

272. Про інформацію : Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

273. Про захист персональних даних : Закон України № 2297-VI від 01.06.2010. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2297-17#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

274. Про деякі питання електронної взаємодії електронних інформаційних ресурсів : постанова Кабінету Міністрів України від 08.09.2016 № 606. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/606-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

275. Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах : Закон України від 05.07.1994 № 80/94-ВР. URL :

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80/94-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 20.01.2025).

276. Про затвердження Порядку взаємодії інформаційних систем Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства : наказ Міністерства фінансів України від 10.06.2020 № 286. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0593-20#Text> (дата звернення: 25.01.2025).

277. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах ДПС України : наказ Державної податкової служби України від 14.06.2012 № 516 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0516837-12#Text> (дата звернення: 25.01.2025).

278. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 25.01.2025).

279. Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної казначейської служби України та органів Державної податкової служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями : наказ Міністерства фінансів України № 621 від 18.07.2016. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1115-16> (дата звернення: 25.01.2025).

280. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 № 938. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12#Text> (дата звернення: 25.01.2025).

281. Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2011 № 1691. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0033-12> (дата звернення: 25.01.2025).

282. Національна стратегія доходів : розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/Національна_стратегія_доходів_2030.pdf (дата звернення: 04.02.2025).

283. Давидов М. С. Міжнародний досвід державного регулювання в сфері запобігання ухиленню від сплати податків. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2023. № 3 (38). С. 21–27.

284. Качковський А. С. Презумпція (не) винуватості платника податків в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 6. С. 326–328.

285. Єсімов С. С. Міжнародно-правові засади протидії податковим правопорушенням. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство»*. № 12. 2024. С. 564–568. URL : <https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2024/12/93.pdf> (дата звернення: 04.02.2025).

286. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від (ETS 127) : Рада Європи, Організація економічного співробітництва та розвитку від 25.01.1988 № ETS № 127, ETS 127. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text (дата звернення: 04.02.2025).

287. OECD. URL : <https://www.oecd.org/> (дата звернення: 04.02.2025).

288. World Bank. URL : <https://www.worldbank.org/uk/country/ukraine> (дата звернення: 04.02.2025).

289. IMF. URL : <https://www.imf.org/ru/Home> (дата звернення: 04.02.2025).

290. World Customs Organization. URL : <https://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/discover-the-wco.aspx> (дата звернення: 04.02.2025).

291. Customs Enforcement Network (CEN). URL : <https://www.wcoomd.org/pt-pt/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/cen-suite/cen.aspx> (дата звернення: 04.02.2025)

292. Директива Ради 2011/16/ЄС від 15.02.2011 про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування та про скасування Директиви 77/799/ЄЕС. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_024-11#Text (дата звернення: 04.02.2025).

293. Директива (ЄС) 2017/1371 Європейського парламенту та Ради від 05.07.2017 про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_008-17#Text (дата звернення: 04.02.2025).

294. Регламент Ради (ЄС) № 904/2010 від 07.10.2010 про адміністративну співпрацю та боротьбу з шахрайством у сфері податку на додану вартість. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_024-10#Text (дата звернення: 04.02.2025).

295. Fiscalis Programme. URL : https://taxation-customs.ec.europa.eu/about-us/eu-funding-customs-and-tax/fiscalis-programme_en (дата звернення: 04.02.2025).

296. Про ратифікацію Угоди між Україною та Європейським Союзом про участь України у програмі Європейського Союзу для співробітництва в галузі оподаткування «Fiscalis» : Закон України від 29.06.2023 № 3177-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3177-20#n5>. (дата звернення: 04.02.2025).

297. Єсімов С. С. Міжнародно-правові засади протидії податковим правопорушенням. *Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне*

правознавство». № 12. 2024. С. 564–568. URL : <https://app-journal.in.ua/wp-content/uploads/2024/12/93.pdf> (дата звернення: 04.02.2025).

298. What is VIES (VAT Information Exchange System) and why should I use them?). URL : <https://viesapi.eu/uk/vies-faq/> (дата звернення: 15.02.2025).

299. What is Common Transmission System (CTS) and how does it affect me? URL : <https://blog.transworldcompliance.com/en/what-is-common-transmission-system-how-does-affect-me> (дата звернення: 15.02.2025).

300. Міністерство фінансів України: CRS (Загальний стандарт звітності). URL : <https://mof.gov.ua/uk/crs-578> (дата звернення: 15.02.2025).

ДОДАТОК 1

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Чудак О. М. Вплив цифровізації на адміністрування податків і зборів в Україні. *Право та інновації*. 2022. № 2. С. 71–77. URL : <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/article/view/843/653> DOI : [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2022-2\(38\)-9](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2022-2(38)-9)
2. Чудак О. М. Трансформація правового регулювання адміністрування податків і зборів в контексті цифровізації. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського*. Серія: «Юридичні науки». 2023. Т. 34 (73). № 1. С. 106–113. URL : https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2023/1_2023/1_2023.pdf DOI : <https://doi.org/10.32782/TNU-2707-0581/2023.1/17>
3. Чудак О. М. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів та його цифрова трансформація. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 11. С. 757–761. URL : http://www.lsej.org.ua/11_2023/184.pdf DOI : <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-11/184>
4. Чудак О. М. Адміністрування податків і зборів: визначення поняття й співвідношення із сумісними категоріями. *Juris Europensis Scientia*. 2023. № 6. С. 126–130. URL : http://jes.nuoua.od.ua/archive/6_2023/6_2023.pdf DOI : <https://doi.org/10.32782/chern.v6.2023.23>
5. Чудак О. М. Напрями розвитку правового регулювання цифровізації адміністрування податків і зборів з огляду на стратегічні цілі реформування податкової системи. *Академічні візії*. 2024. № 38. URL : <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/1698/1576> DOI : <https://doi.org/10.5281/zenodo.14637853>

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Чудак О. М. Застосування цифрових сервісів при адмініструванні податків і зборів. *Актуальні проблеми господарської діяльності в умовах розбудови економіки Індустрії 4.0* : матеріали II круглого столу (м. Харків, 29 квітня 2022 року). Харків, 2022. URL: <https://ndipzir.org.ua/aktualni-problemi-gospodarskoi-diyalnosti-v-umovah-rozbudovi-ekonomiki-industrii-4-0>
7. Чудак О. М. Податкова інформація та її правова природа в умовах цифрової трансформації. *Інформаційне право: сучасні виклики і напрями розвитку* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 25 листопада 2022 року). Львів, 22. С. 112–114.

8. Чудак О. М. Електронний кабінет платника податків та деякі проблеми його функціонування. *Юридична осінь 2022 року*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 17 листопада 2022 р.). Харків, 2022. С. 49–51. URL : https://nauka.nlu.edu.ua/nauka/download/zbirniki_konf/yr_osin_2022.pdf

9. Чудак О. М. Цифровізація та адміністрування податків і зборів: сучасні надбання в Україні. *Цифрові трансформації України 2023: виклики та реалії* : матеріали IV Круглого столу (м. Харків, 29 вересня 2023 р.). Харків, 2023. С. 415–420. URL : <https://ndipzir.org.ua/conf29-09-2023-proceedings>

10. Чудак О. М. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів в умовах воєнного стану. *Вища освіта – студентська наука – сучасне суспільство: напрями розвитку* : VII Всеукраїнська студентська науково-практична конференція (м. Київ, 12 грудня 2023 року). Київ, 2023. С. 539–542. URL : https://istu.edu.ua/wp-content/uploads/2024/01/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA_%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%B2_VII_%D0%92%D1%81%D0%B5%D1%83%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D1%97_%D1%81%D1%82%D1%83%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D1%82%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D1%97_%D0%BD%D0%B0%D1%83%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D1%87%D0%BD%D0%BE%D1%97_compressed.pdf

11. Чудак О. М. Цифровізація адміністрування податків та зборів: стратегічні напрями правового регулювання для України. *Advances in law: the view of domestic and foreign scholars* (Рига, Латвія, 3–4 жовтня 2024 року). Рига, 2024. Р. 298–302.

ДОДАТОК 2

**Наукові підходи до визначення поняття
«адміністрування податків та зборів»**

Прізвище автора	Визначення, що пропонується ним	Джерело
Селіванов А.	правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владнопримусового характеру до платників податків	Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. <i>Право України</i> . 2002. № 2. С. 34–38.
Ластовецький А.	механізм, що включає систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів (обов’язкових платежів)	Організаційно-правові засади адміністрування податків. <i>Право України</i> . 2003. № 11. С. 37–40.
Андрущенко В.	а) державну політику в розумінні дій владних та управлінських структур, за допомогою яких фінансові ресурси розподіляються через механізм оподаткування між публічним та приватним секторами економіки, між державою та населенням, а уряд за рахунок податків реалізує свої функції; 2) науку, що формулює принципи ефективного управління податковою системою, за даних соціально-економічних умов та суспільно-політичних обставин оцінює податкову систему; 3) мистецтва в усьому, що стосується забезпечення державними службовцями із реалізації податкової політики шляхом проведення адекватних рішень через органи законодавчої влади та функціонування податкової системи на основі професійних знань, досвіду та високої виконавської майстерності	Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. <i>Фінанси України</i> . 2003. № 6. С. 27–36.
Вакулич І.	стан надходження податків, особливості оподаткування в різних галузях економіки та сферах діяльності, списання й реструктуризацію податкового боргу, скорочення бази оподаткування, застосування системи пільг тощо	Податкове адміністрування та ефективність податкової системи. <i>Фінанси України</i> . 2003. № 2. С. 54–55.
Межейнікова В.	система законодавчо визначеної сукупності взаємовідносин між державою, яка є ініціатором створення податкового середовища, та платниками податків	Сутнісні аспекти податкового адміністрування в Україні. <i>Проблеми і</i>

		<i>перспективи розвитку банківської системи України: збірник наукових праць / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». Суми, 2005. Т. 13. С. 88–97 URL : http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/handle/123456789/4978</i>
Мельник В.	це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила	Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : монографія. К. : Комп'ютерпрес, 2006. С. 127.
Таранов І.	сфера управлінських дій стосовно формування прибуткової частини бюджету	Оцінка фіскальної ефективності ПДВ в Україні. <i>Світ фінансів</i> , Випуск 3 (8). 2006. С. 157–170.
Загородній А., Вознюк Г.	правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами (податковою адміністрацією і податковою інспекцією) та їхніми посадовими особами заходів, спрямованих на погодження і погашення податкових зобов'язань платника податків”	Фінансово-економічний словник. К : Знання, 2007. С. 136.
Проценко Т.	система законодавчо визначеної сукупності взаємовідносин між державою, яка є ініціатором створення податкового середовища, та платниками податків	Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : дис... д-ра юрид. наук. К., 2008. 386 с.
Солдатенко О.	правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів щодо організації оподаткування, обліку платників, аналізу, прогнозування й обліку надходжень від податків, зборів (обов'язкових платежів), проведення масово-роз'яснювальної та контрольно-перевірочної роботи, погашення податкового боргу, які здійснюються відповідно до законодавчих і нормативно-правових актів”	Податкове адміністрування: сутність та напрями його вдосконалення в Україні. <i>Фінансове право</i> . 2008. № 3. С. 18–23
Василевська Г.	це процес, який забезпечує, координує і	Економічні засади теорії

	регулює роботу органів державної податкової служби і платників податків (у сфері організації їх діяльності з моменту реєстрації суб'єкта господарювання як платника податку, включаючи контроль за його діяльністю, аж до моменту зняття його з обліку як платника податку включно	податкового адміністрування в Україні. <i>Економічний аналіз</i> . 2008. Вип. 3 (19). С. 77.
Садеков А., Покинтелиця В.	форма комплексної системної організації процесів податкового регулювання, контролю і стягнення податків, заснована на поєднанні владно-імперативних методів податкових органів і стимулюванні самоініціативи платників податків	Адміністрування податків: обґрунтування дефініції. <i>Національний вісник Національного університету ДПС України</i> . 2009. № 2. С. 90–97.
Томнюк Т.	сукупність взаємопов'язаних технологічних управлінських процедур, операцій і функцій практичного характеру, які здійснюються органами виконавчої влади у безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків, зборів та обов'язкових платежів у централізовані фонди фінансових ресурсів” та “комплекс тактичних організаційно-виконавчих заходів, що здійснюється у процесі реалізації податкової політики держави	Адміністрування податків в Україні: організація та напрями розбудови : автореф дис. ... канд екон наук. Т : ТНЕУ, 2009. С. 5–13
Кармінська-Белоброва М.	Сукупність форм та методів, що забезпечують заплановані надходження до бюджетів різних рівнів при мінімальних витратах на їх збирання	Напрями реформування механізму адміністрування податків. <i>Теорія та практика державного управління</i> . 2010. № 3 (30). URL : http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2010-3/doc/3/15.pd
Марченко В.	реалізація виконавчої влади, діяльність державно уповноважених суб'єктів у сфері справляння податків щодо забезпечення виконання податкових зобов'язань	Щодо застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» у Податковому кодексі України. <i>Часопис Київського університету права</i> . 2011. № 1. С. 120–123. URL : http://jnas.nbuv.gov.ua/article/UJRN-0000331134

Олейнікова Л.	діяльність органів державної влади у взаємодії з платниками податків і їх об'єднаннями	Система оподаткування як складова конкурентоспроможності і держави. <i>Формування ринкових відносин в Україні</i> . 2011. № 1. С. 37. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2011_1_3
Волощук Р.	економіко-управлінське поняття	Підходи до визначення сутності і принципів організації адміністрування податків. <i>Наукові праці НДФІ</i> . 2011. № 1. С. 34–43. URL : https://npndfi.org.ua/docs/NP_11_01_034_uk.pdf
Проскура К., Капустян О.	механізм управління відносинами у податковій сфері, що виявляється через різні напрями діяльності (адміністративні дії, рішення)	Методологічні засади податкового адміністрування. <i>Актуальні проблеми економіки</i> . 2012. № 10. С. 195–202. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2012_10_28.I
Бандурка О., Понікаров В., Попова С.	сукупність норм (правил), методів, прийомів і засобів, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки й збори, за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету податків і зборів, а у випадках, передбачених законодавством, за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету інших обов'язкових платежів	Податкове право : навчальний посібник. К. : Центр учбової літератури, 2012. 312 с.
Чинчин М.	сукупність податкових процедур, закріплених нормами податкового законодавства, які реалізуються в діяльності суб'єктів податкових правовідносин та спрямовані на реалізацію ефективної податкової політики	Правові основи податкового адміністрування в Україні : дис... канд. юрид. наук. Національний університет Державної податкової служби України. Ірпінь. 2013. 203 с.

Савчук В.	управління у сфері оподаткування	Теоретичні засади організації адміністрування податків. <i>Ефективна економіка</i> . 2013. № 3. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1852
Паславська Р.	діяльність фіскальних органів, спрямовану на організацію податкового процесу та здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів, платежів	Система адміністрування податків в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Львів, Львівський національний університет імені Івана Франка, 2014. 23 с.
Деменко О.	організаційно-розпорядча діяльність уповноважених (контролюючих) органів, яка здійснюється на підставі, у межах повноважень та у спосіб, передбачений податковим законодавством України, що спрямована на забезпечення повноти та своєчасності сплати податків, зборів, платежів	Адміністрування податків територіальними органами Державної фіскальної служби України : дис... канд. юрид. наук. Харків, Харківський національний університет внутрішніх справ, 2014. 197 с.
Греца С.	врегульована законом діяльність суб'єктів податкових правовідносин, пов'язана зі здійсненням комплексу управлінських, організаційних, виконавських і контрольних заходів щодо реєстрації платника податку на додану вартість, ведення податкового обліку з метою визначення податкових зобов'язань по податкового кредиту, визначення об'єкту та бази оподаткування, обчислення податку, подання податкових декларацій, сплати податку до бюджету, здійснення бюджетного відшкодування, проведення податкового контролю, а також застосування передбачених законом пільг зі сплати податку на додану вартість та здійснення інших передбачених законом заходів, спрямованих на забезпечення виконання податкового обов'язку	Теоретичні аспекти адміністрування податку на додану вартість. <i>Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету</i> . 2014. № 8. С. 74–76. URL : https://vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc8/20.pdf
Благодарська О.	спосіб реалізації фіскальної функції органів ДФС	Теоретичні питання реалізації фіскальної функції в процесі

		реформування податкових та митних органів в Україні. <i>Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету.</i> 2015. № 16. С. 91–94.
Щитнік Ю.	сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори (обов'язкові платежі), за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети податків і зборів, а у випадках, передбачених законами України, – за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших обов'язкових платежів та притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства	Сучасна система адміністрування податків в Україні. <i>Молодий вчений.</i> Економічні науки. 2015. № 2 (17). С. 156–159.
Коваль О.	управлінська діяльність контролюючих органів та їх посадових осіб, коло яких визначено податковим законодавством, сутність якої полягає в комплексі організаційних (надання податкових консультацій, листування з платником податків, забезпечення прийняття податкової звітності платників податків; визначення суми грошових зобов'язань платників податків, забезпечення законності процедури адміністративного оскарження рішень); контрольних (облік платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення, проведення перевірок та звірок); фіскальних (притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень та накладення фінансових санкцій) та інших дій (рішень та процедур), метою яких є забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження коштів від податкових зобов'язань до відповідних бюджетів	Поняття та система адміністрування податків та зборів в Україні. <i>Наше право.</i> 2015. № 1. С. 159–164.
Хомутенко В., Луценко І., Хомутенко А.	сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин,	Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / за заг. ред.

	організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом	В. П. Хомутенко. Одеса : «Атлант», 2015. 314 с.
Беспалова А.	управлінська діяльність з координації податкової системи в державі (у широкому значенні); діяльність із забезпечення функціонування податкової системи держави, спрямована на організаційно-правове забезпечення виконання податкового обов'язку платника податків з можливістю застосування заходів державного примусу з боку контролюючих органів, а також створення належних організаційних умов реалізації платниками податків своїх суб'єктивних прав	Беспалова А. О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні : дис... канд. юрид. наук. Одеса, Національний університет «Одеська юридична академія», 2015. 233 с. URL : https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/95cfbd6c-b64d-4628-a80b-6bb02f63fd79/content
Рачинський Р.	Правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами комплексу заходів щодо визначення інституційної структури податкових і митних відносин, організації ідентифікації, обліку платників податків та єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечення сервісного обслуговування платників податків, організацією контролю за сплатою податків, зборів, платежів, спрямованого на забезпечення здійснення податкового обов'язку та реалізації своїх прав платником податків і зборів щодо їх сплати	Доктринальні визначення поняття податків та зборів. <i>Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції</i> . 2017. № 6. Т. 3. С. 148–151.
Ясько І.	сукупність норм (правил), методів, прийомів і засобів, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність в податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки і збори, за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету податків і зборів, а у випадках, передбачених законодавством, за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідності	Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, Інститут права імені Володимира Великого міжрегіональної академії управління персоналом, МОН України, Національний університет «Львівська політехніка», 2018.

	бюджету інших обов'язкових платежів	198 с. URL : https://lpnu.ua/sites/default/files/2020/dissertation/1695/dysertaciynarobotanazdobuttyanaukovogostupenyakandydatanaukyaskaigoryavitaliyovycha-1.pdf
Христофоров А.	це організаційно-управлінська діяльність контролюючих органів, що здійснюється у формі податкових процедур, передбачених податковим законодавством, та яка направлена на забезпечення виконання покладеного на платників податків податкового обов'язку з метою своєчасного та повного акумулювання податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів з можливістю застосування заходів державного примусу	Христофоров А. Б. Правове регулювання адміністрування податків на майно в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Кривий Ріг, Донецький юридичний інститут Міністерства внутрішніх справ України, 2019. 198 с.
Огренич Ю., Хапрова Д.	складний процес прийняття рішень та проведення процедур контролюючих органів для забезпечення податкових і митних відносин. Воно виникає через взаємодію суб'єктів податкового адміністрування з приводу організації податкових відносин, консультативної роботи, контролю, планування та прогнозування податкових надходжень	Теоретичні засади розвитку та здійснення податкового адміністрування в Україні в період Covid-19. <i>Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі</i> . Випуск 2-2(104). 2021. С. 30–37. URL: http://puet.poltava.ua/index.php/economics/article/view/76/69



**ХМЕЛЬНИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА
ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА**

вул. Героїв Майдану, буд. 8, м. Хмельницький, 29000. Тел. (038-2) 71-80-00, факс 71-75-70
E-mail: info@univer.km.ua. Розрахунковий рахунок UA 598201720344281002200032328 в ДКСУ у м. Києві.
МФО 820172. Код ЄДРПОУ 14163438

14. 09. 2025 № 0071/25
На № _____ від _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Ректор Хмельницького університету
управління та права імені Леоніда Юзькова
Олег ОМЕЛЬЧУК



січня 2025 року

АКТ

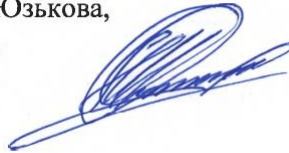
про впровадження у навчальний процес
Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова
результатів дисертаційного дослідження
Чудак Олесі Миколаївни на тему
«Правове регулювання адміністрування податків і зборів
в умовах цифровізації»
на здобуття наукового ступеня доктора філософії
за спеціальністю 081 «Право»

Комісія у складі: голова – ректор Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України, академік Академії наук вищої освіти України Омельчук Олег Миколайович, члени комісії – в.о. завідувача кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, кандидат юридичних наук, доцент, Галус Олена Олександрівна, професор кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, доктор юридичних наук, професор Івановська Алла Миколаївна, доцент кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права

Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, кандидат юридичних наук Токар Алла Миколаївна склали цей акт про те, що аспірантка Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова Чудак Олеся Миколаївна підготувала дисертаційне дослідження на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» на тему «Правове регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації», результати якого були використані під час розробки та викладання дисциплін «Податкове право», «Практика застосування податкового законодавства», «Фінансове право», «Інформаційне право», «Актуальні проблеми інформаційного права», «Адміністративне право», «Адміністративний процес».

Голова комісії

ректор Хмельницького університету
управління та права імені Леоніда Юзькова,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України



Олег ОМЕЛЬЧУК

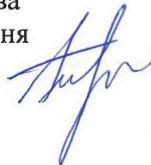
Члени комісії

в.о. завідувача кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова,
кандидат юридичних наук, доцент



Олена ГАЛУС

професор кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова,
доктор юридичних наук, професор



Алла ІВАНОВСЬКА

доцент кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова,
кандидат юридичних наук



Алла ТОКАР

