

Напрями розвитку правового регулювання цифровізації адміністрування податків та зборів з огляду на стратегічні цілі реформування податкової системи

Чудак Олеся Миколаївна¹

Опубліковано	Секція	УДК
30.12.2024	Право	347.73:336.22:004.7(477)

DOI:<https://doi.org/10.5281/zenodo.14961310>

Анотація. В статті досліджується правове регулювання цифровізації адміністрування податків та зборів в Україні та проблеми, притаманні такому регулюванню. На підставі аналізу норм Національної стратегії доходів до 2030 року визначено, що правове регулювання цифровізації адміністрування податків та зборів має розвиватися шляхом врегулювання впровадження інструментів цифровізації в правовідносини з: забезпечення взаємодії між різними органами управління державними фінансами; визначення правового статусу адміністраторів інформаційних ресурсів суб'єктів системи управління державними фінансами, зокрема незалежних; забезпечення адміністрування окремих податків; удосконалення адміністрування податкового контролю; удосконалення кіберзахисту; 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, системами платіжної інформації тощо. Визначено, що у Національній стратегії доходів до 2030 міститься ряд безпосередніх вимог щодо удосконалення нормативно-правового регулювання у сфері адміністрування податків і зборів, спрямованого 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 електронну простежуваність; процедуру збору, передачі, зберігання та аналізу даних про проведені розрахункові операції; покращення роботи з податковим боргом фізичних та юридичних осіб; процедуру адміністрування інформаційних ресурсів незалежним адміністратором. Вказано, що законодавець приділяє велике значення цифровізації адміністрування податків та зборів, здійснює планомірне впровадження цифрових та інформаційних технологій в таке адміністрування та намагається забезпечити своєчасне правове регулювання такого впровадження і подальше ефективне функціонування впроваджених технологій. Запропоновано до напрямів удосконалення правового регулювання цифровізації адміністрування податків та зборів також віднести: встановлення вимог щодо навчання фахівців податкових органів в умовах цифровізації адміністрування податків та зборів; проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків щодо користування цифровими та інформаційними технологіями, що застосовуються в податковому адмініструванні; удосконалення

¹ аспірант кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова ORCID: <https://0000-0002-1795-4017>

технічного та правового механізму захисту податкової інформації; розроблення правових та технічних механізмів запровадження в адміністрування податків та зборів таких цифрових технологій як штучний інтелект, блокчейн тощо.

Ключові слова: цифровізація, адміністрування, податки, збори, Е-аудит, електронна простежуваність, цифрові та інформаційні технології, правове регулювання, податкова система.

Directions for the development of legal regulation of digitalization of tax and fee administration in view of the strategic goals of tax system reform

Annotation. The article examines the legal regulation of the digitalization of tax and duty administration in Ukraine and the challenges inherent in such regulation. Based on the analysis of the provisions of the National Revenue Strategy until 2030, it is determined that the legal regulation of the digitalization of tax and duty administration should develop through the regulation of the introduction of digitalization tools into legal relations, including: ensuring interaction between various state financial management bodies; defining the legal status of administrators of information resources of entities within the state financial management system, including independent administrators; ensuring the administration of specific taxes; improving tax control administration; enhancing cybersecurity measures; ensuring international cooperation with foreign competent authorities in conducting tax control in the field of international taxation; integration with European systems for value-added tax and excise goods administration, payment information systems, and more. It has been determined that the National Revenue Strategy until 2030 contains several direct requirements for improving the regulatory framework in the field of tax and duty administration, aimed at implementing digitalization in this area. Specifically, it requires the development and adoption of: 1) a Concept and Security Policy for the use of (personalized) depersonalized taxpayer information by tax authorities; 2) Regulatory legal acts governing electronic traceability; the procedure for collecting, transmitting, storing, and analyzing data on conducted payment transactions; improving the management of tax debt for individuals and legal entities; and the procedure for administering information resources by an independent administrator. It is noted that the legislator places great emphasis on the digitalization of tax and duty administration, systematically introducing digital and information technologies into this process and striving to ensure timely legal regulation of such implementation, as well as the further efficient functioning of the introduced technologies. It is proposed to also include the following areas for improving the legal regulation of the digitalization of tax and duty administration: establishing requirements for training tax authority specialists in the conditions of digitalized tax and duty administration; conducting educational outreach for taxpayers on the use of digital and information technologies applied in tax administration; enhancing the technical and legal mechanisms for protecting tax information; and developing legal and technical mechanisms for introducing digital technologies such as artificial intelligence, blockchain, etc., into tax and duty administration.

Keywords: digitalization, administration, taxes, duties, e-audit, electronic traceability, digital and information technologies, legal regulation, tax system.

Вступ

В умовах воєнних викликів функціонування адміністрування податків та зборів в Україні було б неможливим чи надзвичайно ускладненим, якби не інформаційні та цифрові технології, які активно впроваджувалися в цю сферу протягом останнього десятиріччя. Правове регулювання цифровізації адміністрування податків та зборів в Україні, яке допомагає впровадженню таких технологій, активно розвивається, і з початку 2000 років, перші інформаційно-комунікативні технології впроваджувалися в

адміністрування податків та зборів окремими наказами Державної податкової служби України, трансформувалося у широкий пласт законодавства, спрямований на врегулювання не лише порядку функціонування інформаційних та цифрових технологій, що застосовуються при адмініструванні податків та зборів, але й на визначення правового статусу суб'єктів, які задіяні у забезпеченні таких технологій, порядку взаємодії між ними, а також платниками податків і т.ін.

Проблемам правового регулювання цифровізації податків та зборів приділяли увагу в своїх дослідженнях О. Макух [1, с. 63–68], О. Семчик [2, с. 78–85], А. Монаєнко, Н. Атаманчук [3, с. 33–38], Г. Білецька, Н. Ковтунович [4, с. 107–110], Е. Дмитренко [5, с. 46–51], Л. Марченко [6, с. 127–134], Н. Гавриленко, О. Грищенко, Н. Козіцька [7], А. Колісник [8, с. 232–239], Т. Мединська, Н. Ногінова [9, с. 90–96], Н. Ткачук [10, с. 18–28], Н. Лагодієнко, Л. Скляр, С. Степаненко [11, с. 78–82] та інші. Позитивно оцінюючи в цілому діяльність уряду у зазначеній сфері, науковці, водночас, відзначають низку недоліків. Так, Е. Дмитренко вказує на відсутність в українському законодавстві визначення «електронний аудит» та наголошує на необхідності розроблення стандарту аудиторського файлу, вимог щодо навчання фахівців контролюючого органу роботі в умовах цифровізації, проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків щодо користування ними інформаційними та цифровими технологіями, що застосовуються у податковому адмініструванні тощо [5, с. 46–51]. А. Колесник наполягає на необхідності розробки дієвого правового та технічного механізму захисту податкової інформації та вказує на некоректність впровадження особливого режиму оподаткування для резидентів Дія Сіті [8, с. 232–239]. Н. Ткачук відзначає відсутність напрацювань щодо впровадження штучного інтелекту, технології блокчейн в АПЗ [10, с. 18–28]. Її думку підтримують Т. Мединська, Н. Ногінова [9, с. 90–96], Н. Лагодієнко, Л. Скляр, С. Степаненко [11, с. 78–82], А. Подольська [12, с. 67–71] та інші. В. Дем'янишин, З. Лободіна, В. Костецький серед напрямів правового регулювання у сфері цифровізації адміністрування податків і зборів вказує на відсутність законодавчого регулювання функціонування цілісної системи державного прогнозування та стратегічного планування економічного і соціального розвитку [13, с. 58–70]. Л. Марченко підкреслює необхідність подальшого розвитку українського законодавства щодо цифровізації адміністрування податків та зборів у векторі міжнародного співробітництва [6, с. 127–134]. Отже, науковці до недоліків правового регулювання цифровізації адміністрування податків та зборів в Україні відносять: неузгодженість чи відсутність термінології, відсутність стандарту аудиторського файлу, вимог щодо навчання фахівців контролюючого органу роботі в умовах цифровізації, проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків щодо користування інформаційними та цифровими технологіями, які застосовуються у податковому адмініструванні, відсутності дієвого правового та технічного механізму захисту податкової інформації, відсутність напрацювань щодо впровадження в адміністрування податків та зборів таких цифрових технологій як штучний інтелект, технології блокчейн, недосконалість українського законодавства щодо цифровізації адміністрування податків та зборів у векторі міжнародного співробітництва тощо. Подальше удосконалення правового регулювання цифровізації адміністрування податків та зборів повинно було бути спрямоване на усунення зазначених недоліків.

27 грудня 2023 року розпорядженням Кабінету Міністрів України № 1218-р було схвалено Національну стратегію доходів до 2030 року (далі – Стратегія–2030), яка визначена напрями реформування податкової та митної системи, а також удосконалення процедур податкового та митного адміністрування, які необхідна для забезпечення потенціалу задоволення фіскальних потреб у середньостроковій перспективі [10]. У зазначеній Стратегії визначено стратегічні цілі та заходи, однією з яких є удосконалення податкового адміністрування, для чого пропонується здійснити

ряд заходів, спрямованих на впровадження в нього цифрових та інформаційних технологій.

Отже, метою нашої статті є аналіз положень Стратегії–2030, дослідження цифрових та інформаційних технологій, які законодавець передбачає в ній для застосування при адмініструванні податків та зборів, визначення напрямів правового регулювання, які плануються для їх реалізації та розроблення власних пропозицій щодо удосконалення правового регулювання цифровізації адміністрування податків та зборів з огляду на стратегічні цілі реформування податкової системи.

В Стратегії–2030 зазначається, що для підвищення дотримання рівня податкового законодавства необхідно:

- 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(с) 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-ІХ (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 пріоритетизації 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);

- для цифровізації необхідно:
- 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 (a) 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(a) 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) [14].

Виходячи з норм Стратегії-2030, правове регулювання цифровізації адміністрування податків та зборів має 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 (впровадження стандартного аудиторського файлу для цілей Е-аудиту, впровадження нових технологій до обробки та аналізу інформації у сфері трансфертного ціноутворення, впровадження рішень для роботи з великими масивами даних, удосконалення технології передачі даних від реєстраторів розрахункових операцій (далі – РРО) до ДПСУ); 4) удосконалення кіберзахисту (впровадження системи управління інформаційної безпеки, заходів, спрямованих на безпеку використання даних та доступ до інформації про обсяг коштів платника податків на їх рахунках в банках, створення в ІКТ управління державними фінансами окремого захищеного контуру, з кодуванням (декодуванням) відкритих персональних індикаторів платників податків), впровадження стандартів інформаційної безпеки (впровадження стандарту ISO/IEC 27001:2005, проведення сертифікованого аудиту на відповідність вимогам стандарту ISO; 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, системами платіжної інформації тощо.

Крім цього, у Стратегії-2030 міститься ряд безпосередніх вимог щодо удосконалення нормативно-правового регулювання у сфері адміністрування податків і зборів, спрямованого 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: а) 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); б) процедури збору, передачі, зберігання та аналізу даних про проведені розрахункові операції, а також запровадження альтернативного (порівняно з технологією НБУ) способу захисту та передачі до ДПСУ даних, що формуються реєстраторами розрахункових операцій; в) 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 пріоретизації погашення податкового боргу платників податків); г) процедуру адміністрування інформаційних ресурсів незалежним адміністратором.

На підставі аналізу напрямів розвитку правового регулювання цифровізації адміністрування податків і зборів в Україні, передбачених у Стратегії–2030, зазначимо, що законодавець приділяє велике значення цифровізації у цій сфері, здійснює планомірне впровадження цифрових та інформаційних технологій в адміністрування податків та зборів та намагається забезпечити своєчасне правове регулювання такого впровадження та подальшого ефективного функціонування впроваджених технологій. Не можна не відмітити сучасність технологій, що запроваджуються у адміністрування податків та зборів, виваженість та обґрунтованість політики врегулювання правовими нормами такого впровадження.

Водночас, на наш погляд, законодавець залишає поза увагою такі можливі напрями правового регулювання цифровізації адміністрування податків та зборів як: встановлення вимог щодо навчання фахівців податкових органів в умовах цифровізації адміністрування податків та зборів; 2) проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків щодо користування цифровими та інформаційними технологіями, що застосовуються в податковому адмініструванні; 3) удосконалення технічного та правового механізму захисту податкової інформації; 4) розроблення правових та технічних механізмів запровадження в адміністрування податків та зборів таких цифрових технологій як штучний інтелект, блокчейн тощо.

Список використаних джерел

1. Макух, О.. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в умовах розбудови цифрової економіки: дискусійні аспекти. *Право та інновації*. 2021. № 3 (35). С. 63–68. [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-3\(35\)-9](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-3(35)-9)
2. Семчик О. Адміністрування 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
3. Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави : монографія / А. О. Монаєнко, Н. І. Атаманчук. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2022. 276 с. URL. https://lawmaking.academy/wp-content/uploads/Monayenko_Atamanchuk_Pravove-regulyuvannya_druk.pdf
4. Білецька Г.М., Ковтунович Н.Л. Щодо особливостей світових тенденцій запровадження та здійснення е-аудиту. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 3. С. 107–110.
5. Дмитренко Е.С. Електронний аудит платників податків: проблеми запровадження в Україні. *Київський часопис права*. 2021. № 1. С. 46–51.

6. Марченко Л. Діджиталізація системи податкового адміністрування в Україні з урахуванням досвіду розвинених країн світу. *Економічний аналіз*. 2022. Том. 32. № 4. С. 127–134.
7. Гавриленко Н., Грищенко О., Козицька Н. Вплив цифрових трансформацій на зміст фіскального адміністрування. *Економіка та суспільство*. 2022. № 41. URL. <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1568>
8. Колісник А. С. Дискусійні аспекти адміністрування податків, зборів, платежів в умовах цифровізації економіки. *Право й інноваційне суспільство*. 2021. № 2 (17). С. 232–239.
9. Мединська Т. В., Ногінова Н. М. Цифровізація органів податкового адміністрування у контексті сучасних викликів та загроз. *Наукові записки 67 Національного університету Острозька академія*. Серія Економіка. Острог : Вид-во НаУОА. 2022. № 24(52). С. 90–96.
10. Ткачук Н. Діджиталізація фінансово-економічної сфери в Україні: стан та перспективи розвитку. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2022. № 3. С. 18-28. URL. <https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/22059/3/5.pdf>
11. 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>
12. 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
13. 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/inneco/en/article/view/1037>
14. Національна стратегія доходів до 2030 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р. URL. https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030.pdf