



Ірина Петрівна СТОРОЖУК

к.ю.н., доцент, Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3104-6071>

e-mail: ipastorozhuk@gmail.com



Олександр Олексійович БРИГІНЕЦЬ

д.ю.н., професор, Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4058-7566>

e-mail: BriginetsO@meta.ua

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІТ-КОМПАНІЙ У ЗДІЙСНЕННІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ (ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД)

У статті досліджено особливості оподаткування послуг ІТ-технологій в Україні. Впровадження цифрових технологій у сферу оподаткування сьогодні зумовлене необхідністю спрощення процесу оброблення податкової інформації, зменшення корупції, необхідність підвищення якості послуг, підвищення якості планування та прогнозування розвитку фіскальної системи та національної економіки в цілому. Податкова політика цифровізації ще довго залишатиметься у центрі її глобальної дискусії стосовно того, чи зміняться міжнародні правила оподаткування або все ж залишаться незмінними у середовищі, що дедалі більше змінюється.

Ключові слова: діджиталізація, податковий контроль, адміністрування податків, цифровізація, податковий рескрипт, платник податків, оподаткування юридичних осіб, альтернативні способи оподаткування

ВСТУП

Ключову роль у системі адміністративно-правового регулювання відносин, пов'язаних з процедурами податкового контролю в Україні, в умовах імплементації її законодавства у світову економіко-правову систему відіграють інформаційні технології (ІТ). Ефективне організаційно-правове регулювання діяльності стосовно своєчасного моніторингу, якісного професійного обслуговування, а також забезпечення стабільної роботи таких ІТ з урахуванням впровадження інноваційних технологій знижує ризики збоїв як на етапах збору, оброблення, накопичення, так і на етапах передавання даних, зокрема знижує число допущених помилок під час здійснення процедур податкового контролю. За таких умов якість роботи ІТ у податкових органах значною мірою може зробити систему податкових відносин між її учасниками більш зрозумілою та прозорою, знизити навантаження на роботу органів державної влади. Йдеться, наприклад, про судові органи державної влади, під час виникнення податкових спорів, органи внутрішніх справ і прокуратури, у здійсненні слідчих дій і наглядових функцій, пов'язаних з розкриттям податкових злочинів із застосуванням ІТ. У сучасних умовах нестачі фінансових ресурсів на рівні держави, суб'єктів господарювання та домогосподарств, незадовільного наповнення державного та місцевих бюджетів, бюджетів загальнодержавних спеціалізованих фондів, низької податкової культури визначення місця та ролі ІТ у системі адміністративно-правового регулювання процедур податкового контролю в Україні має високу актуальність.

МЕТА статті – визначення особливостей вирішення проблем правового регулювання функціонування ІТ-

компаній у здійсненні податкового контролю як однієї з умов розбудови сучасного демократичного суспільства.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Ця робота базується на працях вітчизняних і зарубіжних вчених, а також на матеріалах періодичних видань, статистичних збірниках. У дослідженні застосовано методи аналізу і синтезу, порівняння та узагальнення, а також низку інших методів.

РЕЗУЛЬТАТИ

У сучасних умовах господарювання платники податків застосовують способи ухилення від оподаткування. Основним інструментом попередження, виявлення і припинення податкових порушень є податковий контроль. Як вірно зазначає М. Кулинич, необхідність стабілізації фінансової системи, забезпечення сталого надходження бюджетних доходів, дотримання податкової дисципліни як умови якісного виконання зобов'язань перед державою фізичними та юридичними особами зумовило відокремлення особливого напрямку державного фінансового контролю – податковий контроль [3, с. 57].

Податковий контроль належить до владного контролю, оскільки, з одного боку, він здійснюється державними органами контролю, які наділені певними владними повноваженнями стосовно підконтрольних суб'єктів, а з іншого – фінанси як економічна категорія характеризується не тільки розподільчою, але й контрольною функціями. У зв'язку з цим податковий контроль є одним з різновидів державного фінансового контролю. Податковий контроль відрізняється від інших видів державного фінансового контролю тим, що регулюється специфічними нормами законодавства, його об'єктом виступають різні види податків,

організація функціонування системи сплати податків та податкові правовідносини в цілому.

Із зародженням держави виникли податки, які в подальшому привели до виникнення податкового контролю. Так, на думку Ф.О. Ярошенко, В.Л. Павленко, у стародавні часи початковою формою податкового контролю був облік платників податків та їх майна [2, с. 47], а вже у XIX ст. продовжився процес законотворчої діяльності у сфері оподаткування й контролю і створювалися податкові органи. У сучасних умовах відбувається розширення сфери податкового контролю, збільшується кількість форм, методів і способів його здійснення, а в умовах цифровізації удосконалюються процедури його проведення, постійно змінюється законодавче регулювання оподаткування і податкового контролю. Податковий контроль розглядається за двома поглядами: як елемент державного управління податковою системою та як відокремлена основна форма адміністрування податків. Податковому контролю як відокремленому виду діяльності притаманні всі риси фінансового контролю й одночасно він має специфічні риси, які проявляються у більш вузькій сфері спрямування – діяльність з виконання податкового законодавства України. Проте обидві сторони податкового контролю знаходяться у взаємному зв'язку.

Здійснення податкового контролю в Україні має правове підґрунтя – Податковий кодекс України (ПКУ) від 02.12.2010 р. № 2755-VI (редакція станом від 25.11.2021 р.) і безпосередньо його гл.гл. 5-8, якими визначено сутність, способи здійснення та оформлення його результатів. У пп. 61.1 ст. 61 ПКУ наводиться законодавча дефініція цього правового інституту. У силу зазначеної норми податковим контролем визнається система заходів, що вживаються уповноваженими органами з контролю за дотриманням платниками податків законодавства про податки і збори в порядку, встановленому ПКУ [5, с. 92]. Податковий контроль проводиться посадовими особами податкових органів у межах своєї компетенції за допомогою податкових перевірок даних обліку і звітності, проведення фактичних перевірок та огляду приміщень та територій, що застосовуються для отримання доходу (прибутку), отримання письмових пояснень від платників податків, податкових агентів, а також в інших формах, передбачених кодексом.

Правовим підґрунтям цифровізації податкового адміністрування в Україні є ПКУ, Закони України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» та «Про електронні довірчі послуги». Нині функціонує декілька електронних сервісів, розміщених на офіційному вебпорталі ДПС, серед яких найбільш популярним є електронний кабінет платника. Варто зауважити, що відповідно до абз. 4 п. 421.5 ст. 421 ПКУ навіть у разі реєстрації (ідентифікації) платника податків в електронному кабінеті він самостійно визначає спосіб взаємодії з контролюючим органом, а саме в загальному порядку чи в електронній формі [1, с. 73], що знижує ймовірність виникнення проблеми цифрового виключення.

Досліджуючи питання діджиталізації податкового

контролю, вартою уваги є можливість реалізації методу податкового рескрипту шляхом застосування функціоналу електронного кабінету платників, а саме опції «Листування з ДПС». Податковий рескрипт дає платнику податків право направити у податковий орган попередній запит про правомірність угоди, яку він має намір укласти і в письмовій формі отримати консультацію до укладення контракту. Діючи в рамках такого висновку, платник звільняється від можливої відповідальності за податкове правопорушення. Така процедура має на меті попередження зловживань та протиправних дій з боку суб'єктів оподаткування. Аналізуючи текст ПКУ, можна дійти висновку, що правову подібну процедуру закріплено у вітчизняному законодавстві. Відповідно до п. 52.1 ст. 52 ПКУ платник податків має право отримати індивідуальну податкову консультацію у письмовій чи електронній формі [3, с. 58]. Консультацією є роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків стосовно практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган та зареєстроване в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій. Право може бути реалізоване шляхом формування звернення на отримання індивідуальної податкової консультації через меню «Листування з ДПС» приватної частини Електронного кабінету.

Індивідуальний підхід уповноваженого органу у тлумаченні податкового законодавства у кожній конкретній ситуації зумовлюється судовою практикою. Так, виходячи з правових позицій Верховного Суду України, зокрема сформованих у постанові від 28.01.2020 у справі № 804/8131/16, постанові від 06.05.2020 у справі № 826/27228/15 та постанові від 18.05.2020 у справі № 810/2842/16 [14-16], текст індивідуальної податкової консультації не може складатись лише з послідовного цитування законодавства, повинна містити обґрунтування застосуванням правових норм з урахуванням потреби їх застосування в фактичній ситуації та висновок з питань їх практичного застосування, а також не повинна створювати додаткових обов'язків для платника податків.

Відповідно до п. 62.1.2. ст. 62 ПКУ інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів є способом реалізації податкового контролю [7, с. 67]. Інформація надається контролюючим органам періодично або на окремий письмовий запит платниками податків та податковими агентами, органами виконавчої влади, місцевого самоврядування та Національного банку України, банками, іншими фінансовими установами, органами влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів. Податкова інформація зберігається у базах даних Інформаційних систем податкової служби, опрацьовується та застосовується для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, зокрема з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів. Цифровізація інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів передбачає застосування новітніх цифрових технологій для автоматизації та аналізу даних. Наприклад, з 2017 р. британське управління з

податкових та митних зборів Її Величності застосовує HMRC Connect, комп'ютеризовану систему інтелектуального аналізу даних, програмне забезпечення для аналізу соціальних мереж, яка перехресно перевіряє податкові записи компаній та фізичних осіб з іншими базами даних для встановлення шахрайської діяльності. Програма поєднує в собі аналітичні інструменти, збирає інформацію, реалізує прогнозу аналітику, подібну до кредитних рейтингів, і виконує динамічний бенчмаркінг [4, с. 39]. У 2020 р. Національна податкова служба Південної Кореї оголосила про розроблення та впровадження аналітичної системи великих даних на основі штучного інтелекту, яка може аналізувати різні дані, включаючи податкові накладні, грошові надходження, касові чеки для протидії податковому шахрайству та пришвидшення реакції на факти ухилення від сплати податків [5, с. 92].

Застосування баз даних у здійсненні податкового контролю дає змогу не тільки для виявлення вже вчинених податкових правопорушень, а й для попередження порушень вчинених з необачності платників під час заповнення декларацій. Понад 45 держав принаймні частково попередньо заповнюють свої податкові декларації з податку на доходи фізичних осіб (ОЕСР, 2021). В Україні фізичні особи, які згідно із законодавством зобов'язані щорічно подавати податкову декларацію про майновий стан та доходи, а також особи, які мають право подати декларацію з метою отримання податкової знижки, та особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, мають можливість скористатися функцією автоматичного заповнення декларації про доходи в Електронному кабінеті платника податків. Користувач отримує частково заповнену декларацію на підставі облікових даних платника відомостей про отримані доходи, наявних у Державному реєстрі фізичних осіб та відомостей про об'єкти нерухомого чи рухомого майна. Запровадження попередньо заповнених податкових декларацій потенційно відкриває вікно можливостей для більш ефективної системи оподаткування з нижчими витратами на контроль за дотриманням законодавства та меншим ухиленням від сплати податків, тобто з підвищенням доходів державного бюджету. З іншого ж боку, попередньо заповнені декларації можуть створити нові проблеми у сфері адміністрування податків. Актуальним питанням інновації попередньо заповнених декларацій є наявність або виникнення занижених або завищених податкових зобов'язань та їхні наслідки. Платники податків із завищеними зобов'язаннями матимуть сильний стимул виправити свою декларацію, натомість тих, хто має занижені зобов'язання, дослідники передбачають меншу ймовірність внесення необхідні коригування через переконання у зв'язку між внесенням змін до попередньо заповненої податкової форми та ймовірністю зіткнутися з перевіркою [8, с. 47]. Попередньо заповнена декларація також може дати платникам податків зрозуміти, що податкове управління не знає про певну частину їхніх доходів, що потенційно може зменшити добровільне виконання податкових зобов'язань.

Ще одним напрямом діджиталізації, що має позитивно вплинути на ефективність податкового контролю, а саме у частині контролю за дотриманням законо-

давства з питань регулювання обігу готівки, є впровадження електронного чеку та електронних розрахунків. Впровадження «E-invoicing» як частини податкової політики є не тільки методом протидії шахрайству та ухиленню від оподаткування, шляхом передачі даних про розрахункові операції в реальному або майже реальному часі, а й способом економії ресурсів як з боку податкових органів, так і з боку платників податків. Відповідно до норм Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» № 265/95-ВР суб'єктам господарювання пропонується можливість застосування програмного реєстратора розрахункових операцій. Таке програмне (технічне) рішення забезпечує одноразове занесення для довгострокового зберігання на фіскальному сервері контролюючого органу підсумкової інформації про обсяг розрахункових операцій, виконаних у готівковій (або в безготівковій) формі з можливістю багаторазового зчитування та унеможливленням зміни такої інформації. Програмні реєстратори розрахункових операцій та фіскальний сервер контролюючого органу повинні забезпечувати можливість одержання в автоматичному режимі даних про електронні розрахункові документи від фіскального сервера контролюючого органу, необхідних для формування засобами програмного реєстратора розрахункових операцій та передачі до фіскального сервера контролюючого органу фіскальних звітів та електронних фіскальних звітних чеків за відповідний період [6, с. 89]. Варто зазначити, що електронним виставленням рахунків є повна заміна паперових рахунків структурованими електронними рахунками, якими обмінюються суб'єкти господарювання між собою і які автоматично обробляються. Якщо ж електронні рахунки або дані, отримані з них, застосовуються виключно для подання інформації до податкових адміністрацій, це не є суто електронним виставленням рахунків. Саму собою таку практику без реалізованого етапу обміну між суб'єктами саме в електронній формі правильніше називати просто «звітванням».

З огляду на вищевикладене, зауважимо, що незважаючи на окремі проблемні питання, з якими стикається уряд у впровадженні діджиталізації податкового адміністрування, варто відзначити можливий позитивний вплив цифровізації на ефективність здійснення податкового контролю. Зокрема, зміна формату взаємодії між податковим органом та платниками податків, підвищення прозорості та доступності податкових послуг, що здійснюється у вигляді клієнтського сервісу, змінює фокус податкового контролю з діяльності спрямованої на виявлення вчинених порушень на міри з їх попередження, що зі свого боку сприяє підвищенню рівня довіри та податкової свідомості суб'єктів оподаткування.

ВИСНОВКИ

За підсумками дослідження можна зробити висновки про те, що впровадження діджиталізації в Україні успішно розпочато. З нових векторів податково-просторових трансформацій формується комплекс новітніх цифрових податкових інструментів, спеціальних засобів та заходів податкового контролю.

Протягом тривалого часу діяльність контролюючих органів спрямована на виявлення порушень, що вже скоєно, не враховувала можливості виникнення порушень через нерозуміння складної системи оподаткування платником. Наявна система не робила акценту на здійснення роботи із запобігання виникненню порушень, роблячи ставку на те, що загроза настання відповідальності утримає суб'єктів оподаткування як від умисного шахрайства, уникнення та ухилення від сплати податків, так і від випадкових помилок. Подібна практика лише поглиблювала недовіру до контролюючих органів серед громадян та створювала умови для розвитку бізнесу в «тіньовому» секторі економіки. Як показує зарубіжна практика реалізації податкової політики, саме держави з високим рівнем довіри гро-

мадськості до контролюючих органів відрізняються відповідним високим рівнем податкової свідомості серед платників податків. Саме тому важливою є побудова двостороннього державно-приватного партнерства яке і має на меті цифровізація оподаткування та податкового контролю. Побудова якісного, клієнто-спрямованого сервісу надання послуг платникам податків на всіх етапах взаємовідносин, вдосконалення інформаційних ресурсів, підвищення рівня їх прозорості та доступності, осучаснення податкових технологій, розширення бази інформаційно-аналітичного забезпечення, впровадження нових методів і технологій податкового контролю в майбутньому стане запорукою розвитку стабільно зростаючої економіки держави.

Список використаних джерел

1. Дмитрик О.О. Правове регулювання оподаткування в умовах розвитку цифрової економіки. *Сучасні проблеми права та інноваційної економіки*: зб. наук. пр. НДІ ПЗІР НАПРН України № 3 за матеріалами інтернет-конференції (м. Харків, 26 березня 2021 р.). Харків, 2021. С. 72–77.
2. Жосан Г. Стан розвитку діджиталізації в Україні. *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 1. Ч. 2. С. 44-52.
3. Кулинич М, Матвійчук І., Сафарова А., Герасименко Т. Діджиталізація обліку, аналізу та оподаткування в системі управління підприємством. *Herald of Lviv University of Trade and Economics. Economic Sciences*. 2021. № 64. С. 57-63.
4. Латковський П.П. Цифровізація та електронне урядування – ключ до реформ в Україні. *Наука та суспільне життя України в епоху глобальних викликів людства у цифрову еру (з нагоди 30-ти річчя проголошення незалежності України та 25-ти річчя прийняття Конституції України)*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 21 трав. 2021 р.) / за заг. ред. С.В. Ківалова: у 2 т. Одеса, 2021. Т. 2. С. 39-42.
5. Луцик А., Синютка Н. Діджиталізація фіскальних процесів: теоретичні підходи. *Економічне майбутнє України очима молодих дослідників*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції. 2018. С. 91-94.
6. Луцик А., Синютка Н. Податковий інструментарій фіскальної політики в умовах діджиталізації фіскального простору. *Світ фінансів*. 2019. № 1/58. С. 87-97.
7. Подольська А. Тенденції діджиталізації податкових процедур та їх вплив на методи здійснення податкового контролю. *Juris Europensis Scientia*. 2022. Вип. 3. С. 67-71.
8. Тимошенко А. Оподаткування послуг в ІТ-сфері: проблеми та перспективи. *Економіка та держава*. 2018. № 4. С. 46–52.

References

1. Dmytryk O.O. Legal regulation of taxation in the conditions of the development of the digital economy. *Modern problems of law and innovative economy*: coll. of science works of Research Institute PZIR NAPRN of Ukraine No. 3 according to the materials of the internet conference (Kharkiv, March 26, 2021). Kharkiv, 2021. pp. 72–77. (In Ukrainian).
2. Zhosan H. State of development of digitalization in Ukraine. *Economy analysis*. 2020. Volume 30. No. 1. Part 2. pp. 44-52. (In Ukrainian).
3. Kulynych M., Matviichuk I., Safarova A., Herasymenko T. Digitization of accounting, analysis and taxation in the enterprise management system. *Herald of Lviv University of Trade and Economics. Economic Sciences*. 2021. No. 64. pp. 57-63. (In Ukrainian).
4. Latkovskiy P.P. Digitization and e-governance are the key to reforms in Ukraine. *Science and social life of Ukraine in the era of global challenges for humanity in the digital era (on the occasion of the 30th anniversary of the declaration of independence of Ukraine and the 25th anniversary of the adoption of the Constitution of Ukraine)*: materials of the International science and practice conf. (Odesa, May 21, 2021) / ed. S. Kivalov: in 2 vol. Odesa, 2021. Vol. 2, pp. 39-42. (In Ukrainian).
5. Lutsyk A., Syniutka N. Digitalization of fiscal processes: theoretical approaches. *Economic future of Ukraine through the eyes of young researchers*: materials of the All-Ukrainian scientific and practical conference. 2018. pp. 91-94. (In Ukrainian).
6. Lutsyk A., Syniutka N. Tax toolkit of fiscal policy in conditions of digitalization of the fiscal space. *The world of finance*. 2019. No. 1/58. pp. 87-97. (In Ukrainian).
7. Podolska A. Tendencies of digitization of tax procedures and their influence on methods of tax control. *Juris Europensis Scientia*. 2022. Issue 3. pp. 67-71. (In Ukrainian).
8. Tymoshenko A. Taxation of services in the IT sphere: problems and prospects. *Economy and the state*. 2018. No. 4. pp. 46–52. (In Ukrainian).

Iryna STOROZHUK

PhD in Legal Sciences, Associate Professor, Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3104-6071>

e-mail: ipastorozhuk@gmail.com

Oleksandr BRYHINETS

Doctor of Legal Sciences, Professor, Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4058-7566>

e-mail: BriginetsO@meta.ua

**LEGAL REGULATION OF IT COMPANIES' FUNCTIONING IN PERFORMING TAX CONTROL
(DOMESTIC AND FOREIGN EXPERIENCE)**

The paper examines the peculiarities of taxation of IT technology services in Ukraine. The introduction of digital technologies in the field of taxation today is due to the need to simplify the process of processing tax information, reduce the corruption need to improve the quality of services, improve the quality of planning and forecasting the development of the fiscal system and the national economy as a whole. Digitalization can play a key role in helping tax authorities reduce administrative costs, collect more revenue more efficiently, increase transparency and service for taxpayers, and adapt big data flows. As a result, there is a trend towards global digitalization of the tax space, digitization of tax information, and the introduction of new technologies for tax administration. In our opinion, the tax policy of digitalization will remain at the center of its global debate for a long time as to whether international tax rules will change or remain unchanged in an increasingly changing environment. The purpose of the paper is to study the impact of digitalization on the development of tax control. Researched: the trends of digitization of tax administration, such as the creation of web portals for the provision of electronic services, the introduction of an electronic check, the use of automation and data analysis to improve the efficiency of tax control, and the introduction of the practice of using pre-population of tax return. The main problems associated with these processes are outlined, namely the problems of digital exclusion, as well as the possible occurrence of under or over-tax obligations and, as a result, provoking tax avoidance and evasion. It was established that, regardless of certain problematic issues, it is worth noting the possible positive impact of digitalization on the effectiveness of tax control. In particular, changing the format of interaction between the tax authority and taxpayers, increasing the transparency and accessibility of tax services, changing the focus of tax control from activities aimed at detecting committed violations to measures for their prevention, which in turn contributes to increasing the level of trust and tax awareness of tax subjects.

Keywords: digitalization, tax control, tax administration, digitization, tax rescript, taxpayer, taxation of legal entities, alternative methods of taxation