

ЦИФРОВІЗАЦІЯ В ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ

Костенко Ю. О.

В роботі обґрунтовано, що сучасний розвиток податкової сфери є неможливим без запровадження новітніх, інноваційних технологій та створення цифрових систем щодо збору, аналізу та використання даних. Звернено увагу на окремі міжнародні програми з управління державними фінансами в Україні (EU4PFM, Ukraine Facility) з виділенням низки досягнутих результатів та запланованих заходів щодо цифровізації податкового адміністрування. Певну увагу приділено аналізу правового регулювання інституту електронного аудиту як однієї із форм податкового контролю. Виділено низку принципів його здійснення: превентивність; результативність; автоматизація; ризик-орієнтованість; прозорість.

Уточнено, що основою такої форми державного фінансового контролю є інформація, отримана від платників податків у вигляді стандартного аудиторського файлу (SAF-T) у форматі подання бухгалтерської та фінансової інформації в електронному вигляді до податкових органів. До основних позитивних вад віднесено наступні: а) удосконалення ризик-орієнтованих підходів при організації податкової перевірки; б) підвищення швидкості та ефективності результатів перевірок; в) зменшення кількості податкових правопорушень і судових спорів; г) зменшення особистих контактів між платником податків і контролюючим органом; д) оперативність виправлення виявлених розбіжностей платниками податків. Виділено основні напрями подальшого удосконалення здійснення е-аудиту: встановлення обов'язкового ведення бухгалтерського обліку в електронній формі всіма платниками податків; дотримання встановлених технічних вимог та специфікацій до складання та подання стандартного аудиторського файлу, строків, процедур його обробки, використання результатів такої обробки; розробка технічної специфікації та опису технічних вимог до стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA) та алгоритму його контролю; розробка методик здійснення е-аудиту як форми податкового контролю тощо.

Ключові слова: державні фінанси, фінансове законодавство, податкові органи, державний фінансовий контроль, податковий контроль, цифровізація, податкове адміністрування.

Kostenko Yu. O. Digitalization in the tax sphere

The paper substantiates that the modern development of the tax sphere is impossible without the introduction of the latest, innovative technologies and the creation of digital systems for the collection, analysis and use of data. Attention is paid to separate international programs for public finance management in Ukraine (EU4PFM, Ukraine Facility) with a number of achievements and planned measures for digitalization of tax administration highlighted. Some attention is paid to the analysis of the legal regulation of the electronic audit institute as one of the forms of tax control. There are a number of principles of its implementation: prevention; performance; automation; risk orientation; transparency.

It is specified that the basis of this form of state financial control is information received from taxpayers in the form of a standard audit file (SAF-T) in the format of submitting accounting and financial information electronically to tax authorities. The following are included among the main positive defects: a) improvement of risk-oriented approaches in the organization of tax audits; b) increasing the speed and efficiency of inspection results; c) reduction of the number of tax offenses and legal disputes; d) reduction of personal contacts between the taxpayer and the controlling body; e) efficiency of correction of identified discrepancies by taxpayers. The main areas of further improvement of the e-audit are: establishment of mandatory accounting in electronic form by all taxpayers; compliance with established technical requirements and specifications for the compilation and submission of a standard audit file, deadlines, procedures for its processing, use of the results of such processing; development of the technical specification and description of technical requirements for the standard audit file (SAF-T UA) and its control algorithm; development of e-audit methods as a form of tax control, etc.

Key words: public finances, financial legislation, tax authorities, tax control, digitalization, tax administration.

Постановка проблеми. Сучасний розвиток сфери фінансових відносин є неможливим без запровадження новітніх, інноваційних технологій та створення цифрових систем щодо збору,

аналізу та використання даних. Можна сказати що початок 2000-х років ознаменував нову епоху - еру цифрової глобалізації. Розвинені країни успішно цифровізують економіку, прискореними темпами розвивають інтелектуальні програми та поширюють електронні сервіси. Сфера адміністрування податків не є виключенням. В Україні це питання розглядається в контексті реалізації Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року [1]. Протягом останніх років досягнуто значного прогресу в розбудові системи управління державними фінансами для забезпечення її відповідності вимогам сучасної ринкової економіки, поліпшення стану управління фінансовими ризиками з метою наближення до найкращих світових практик і стандартів Європейського Союзу. Сьогодні місія Державної податкової служби України передбачає, що це повністю прозора, сучасна та технологічна служба, яка надає якісні та зручні послуги платникам, ефективно адмініструє податки, збори та платежі і виявляє нетерпимість до корупції а стратегічна ціль їх діяльності визначена як - розвиток цифровізації [2].

Проте, залишаються не вирішеними низка ключових питань без розв'язання яких неможлива подальша якісна цифрова трансформація в податковій сфері, зокрема, йдеться про запровадження інструментів цифрового податкового обліку, звітності та електронного аудиту (далі - е-аудит).

Стан опрацювання проблематики. Серед вітчизняних наукових досліджень, у яких був започаткований ґрунтовний аналіз відносин щодо цифровізації в податковій сфері, слід виділити роботи: А. Марченко, А. Колісник, О. Дмитрик, О. Бурашнікової, Н. Ткачук [3-7]. Проте дискусійність низки положень, й перш за все, перспектив запровадження е-аудиту щодо всіх платників податків зумовлюють подальший інтерес до цього питання.

Метою статті є дослідження правового регулювання цифровізації в податковій сфері України.

Вклад основного матеріалу. Запровадження різних форм інструментів цифровізації (англ. digitalization) та перехід до передових технологій є найважливішим фактором удосконалення процедур адміністрування податків та зборів будь-якої країни. Поява нових електронних сервісів надає можливість суттєво покращити та підвищити ефективність контрольної-перевірочної роботи податкових органів, спростити

процедури нарахування, декларування та сплати податків і зборів, отримати консультації платниками податків. Слід зазначити, що серед зарубіжних країн рівень цифровізації в податковій сфері є різним, проте, однозначними та спільними є дотримання певних етапів цього процесу, що потребує координованості дій на міжнародному рівні задля ефективної співпраці. Україна, як європейсько-орієнтована країна не залишається осторонь. Зокрема, курс на діджиталізацію податкових органів передбачено в рамках низки міжнародних проектів.

Так, 18 червня 2019 року Центральним агентством з управління проектами (СРМА, Литва), Представництвом Європейського Союзу в Україні спільно з Міністерством фінансів України, Державною податковою службою України (далі - ДПС України), Державною митною службою України (далі - ДМС України) було впроваджено програму з управління державними фінансами в Україні (EU4PFM) [8]. В межах реалізації цієї програми було досягнуто низку важливих результатів, зокрема:

- затверджено Концептуальні напрями реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику, які, серед іншого враховують EU Customs blueprints;
- розроблено та затверджено Дорожню карту приєднання України до спільної транзитної процедури ЄС/ЄАВТ;
- впроваджено План дій BEPS («BEPS» від англ. «Base erosion and Profit Shifting» - це міжнародний проект Організації економічного співробітництва та розвитку країн G20 з розробки заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування). Україна приєдналася до цього проекту ще 1 січня 2017 року, що обумовлене потребою розробки багатостороннього єдиного механізму боротьби з агресивним податковим плануванням, спрямованим на штучне зменшення бази оподаткування та переміщення оподаткованого прибутку до низькоподаткових юрисдикцій;
- ратифіковано угоду по MLI;
- приєднано до Конвенції про процедуру спільного транзиту;
- запроваджено інститут авторизованого економічного оператора (АЕО), що сприяє наближенню митного законодавства України до європейських стандартів з метою спрощення та полегшення міжнародної торгівлі, забезпечення їх участі як конкурентоспроможних у формуванні безпечних ланцюгів постачання;

– узгоджено з Європейською комісією та запроваджено низку заходів щодо захисту прав інтелектуальної власності тощо.

Компоненти Програми EU4PFM в цілому спрямовані на підтримку податкових та митних реформ, а також розбудову потенціалу з управління державними фінансами, зокрема у сфері ІТ та HR. На їхнє втілення ЄС виділено 29,5 млн. євро. Загальний бюджет програми становив 55 млн євро, а завершення реалізації її заходів було заплановано на 2022 рік. Проте, через військову агресію РФ проти України вітчизняна економіка функціонує в умовах безпрецедентних безпекових викликів, що, в свою чергу накладає й свій відбиток на реалізацію низки реформ в межах проекту EU4PFM, які дотепер продовжуються.

Зокрема йдеться про планову реформу у сфері адміністрування податків та зборів, яка сприятиме зміцненню інституційних та організаційних можливостей українських установ у впровадженні та реалізації сучасної стратегії дотримання податкового законодавства, спрямованої на просування концепції добровільної сплати податків; вдосконалення бізнес-процесів у податковій та митній службах; розширення можливостей для України щодо адміністрування податків та зборів, зокрема, через поліпшення обміну податковою інформацією з іншими країнами та шляхом запобігання ухилянню від оподаткування; продовження процесу цифровізації діяльності податкових та митних органів відповідно до стандартів ЄС. Як зауважують податківці значення міжнародних партнерів для України надзвичайно велико у контексті допомоги у реалізації сучасних ІТ-рішень та забезпечення експертною допомогою за багатьма напрямками реформування податкових органів, зокрема, у створенні автоматизованої системи управління ризиками та вдосконаленню процедур щодо сталого запровадження системи е-аудиту [9].

Окрім цього, низка компонентів щодо процесу податкової діджиталізації передбачено в межах реформ з програми «Ukraine Facility», яка схвалена Єврокомісією у квітні 2024 року [10]. Під час її реалізації заплановано на першому етапі ухвалення довгострокового національного стратегічного плану цифрового розвитку, цифрової трансформації та цифровізації ДМС України, а на другому - ДПС України. Прийняття останнього має відбуватися відповідно до положень Національної стратегії доходів за 2024-2030 роки [11]. Відповідно до рекомендацій зазначеної стратегії

у період з 2024 по 2030 роки заплановано здійснення низки заходів щодо інтеграції інформаційно-комунікаційних систем ДПС України із системами ЄС, зокрема:

1) забезпечення інтеграції з Європейськими системами ПДВ, відшкодування ПДВ, моніторингу руху акцизних товарів;

2) підключення України до системи безпечного 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.

На сьогодні в Україні вже склалася певна практика щодо реалізації окремих запланованих заходів. Й, перш за все, йдеться про запровадження е-аудиту. Міністерством фінансів України в 2020 році на виконання пункту 2 умов Меморандуму про взаєморозуміння між Україною, як Позичальником, та Європейським Союзом, як Кредитором, щодо отримання Україною макрофінансової допомоги, розроблено Концепцію впровадження е-аудиту для платників податків [12]. Метою цього документу є перехід до якісно нового рівня здійснення контрольної-перевірочної роботи, що базується на таких принципах, як: а) превентивність - своєчасне та оперативне виявлення помилок під час розрахунку податкових зобов'язань платниками податків; б) результативність - підвищення ефективності та точності відбору платників та операцій для проведення податкових перевірок; в) автоматизація - використання спеціалізованого програмного забезпечення для здійснення аналізу; г) ризик-орієнтованість - акцент на перевірці ризикованих операцій в рамках контрольної-перевірочної роботи; д) прозорість - мінімізація «людського фактору».

З метою реалізації положень зазначеної Концепції, з 2021 року запроваджено обов'язкове подання великими платниками податків, на запит контролюючого стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA) та його аналіз за допомогою

спеціалізованого програмного забезпечення. Правовою підставою стало внесення змін та доповнень до норм податкового законодавства. Зокрема, відповідно до п. 85.2. ст. 85 Податкового кодексу України (далі - ПК України) платник податків зобов'язаний надати посадовим особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки [13]. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки. При цьому великий платник податків на запит контролюючого органу зобов'язаний також надати засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» копії таких документів, що створюються ним в електронній формі з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, не пізніше двох робочих днів, наступних за днем отримання запиту. Порядок, формат і структура надання документів великими платниками податків на такий запит врегульовано Наказом Міністерства фінансів України від 15.09.2020 № 561 «Про внесення змін до Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки» [14]. Цим порядком передбачено, що електронні документи (інформація) великими платниками податків надаються у форматі XML у вигляді стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA), який представляє собою електронний файл стандартизованої структури, що містить експортовані з вихідної системи обліку дані про наявність та стан активів, власного капіталу та зобов'язань, а також інформацію щодо змін у фінансово-господарському стані суб'єкта господарювання за певний період (п. 3.2 Розділу III Порядку 561) [14]. Наступним кроком розвитку інституту е-аудиту, за умови прийняття відповідних змін до податкового законодавства України, є встановлення обов'язку щодо подання зазначеного документа для всіх великих платників податків з 1 січня 2025 року, а з 1 січня 2027 - для всіх платників ПДВ.

Інструмент е-аудиту запроваджено в різних країнах світу (Португалії, Австрії, Люксембурзі, Польщі, Литві, Норвегії, Швеції, Сінгапурі, Республіці Болгарія та Республіці Казахстан)

й ефективність його проведення практично доведена [15]. До його основних позитивних вад можна віднести наступні: а) удосконалення ризик-орієнтованих підходів на доперевірочному етапі та на етапі перевірки; б) підвищення швидкості та ефективності результатів перевірок; в) зменшення кількості податкових правопорушень і судових спорів; г) зменшення особистих контактів між платником податків і контролюючим органом; д) оперативність виправлення виявлених розбіжностей платниками податків (наприклад, під час відбору для проведення податкової перевірки).

Фактично, основою такої форми державного фінансового контролю є інформація, отримана від платників податків у вигляді стандартного аудиторського файлу (SAF-T), розробленого ще в 2005 році Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) у форматі подання бухгалтерської та фінансової інформації в електронному вигляді до податкових органів. Цей файл є достатньо простим і зрозумілим у використанні та призначений для здійснення заходів податкового контролю із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення. При цьому, кожна країна розробляє свою унікальну систему взаємовідносин між податковими органами та платниками податків: формат стандартного аудиторського файлу, вибір певної категорії платників податків, яких охоплює е-аудит та спеціалізованого програмного забезпечення (наприклад, ACL (Galvanize), IDEA, SESAM тощо), за допомогою якого здійснюється е-аудит. Так, наприклад, вперше (в 2005 році) саме податкова адміністрація Португалії розробила і впровадила у практику SAF-T, а з 2008 р. SAF-T є обов'язковим для всіх юридичних осіб, які ведуть бухгалтерський облік в електронній системі [16, с. 108].

Досліджуючи це питання Л. Марченко цілком вірно доходить висновку, що сучасне адміністрування податків та зборів передбачає виділення окремих рівнів переходу податкових органів до цифрових технологій, зокрема: 1) електронне подання податкової звітності; 2) електронний облік; 3) електронне зіставлення, коли податківці зіставляють дані між типами податків і, потенційно, між покупцями та продавцями; 4) електронний аудит, тобто цифровий податковий аудит, зокрема з обмеженням часу для відповіді компаній; 5) електронна оцінка, за якої податкові адміністрації взагалі відмовляються від податкової звітності [3, с. 129-130]. Варто зазначити, що в Україні одним із перших кроків в реалізації зазначених напрямів стало прийняття

у 2003 р. Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» [17], яким окрім узагальненого визначення поняття електронного документа встановлено низку обов'язкових вимог щодо їх обліку та зберігання. З прийняттям Податкового кодексу України урегульовано питання щодо організації електронного документообігу у сфері оподаткування (ст. 17, 42), запроваджено електронний кабінет платника податків (ст. 42-1), систему електронного адміністрування податку на додану вартість (ст. 200-1), документальні невідвізні позапланові електронні перевірки за заявою платника податків (ст. 75) [13] тощо. Тобто, з правової точки зору, можна констатувати формування певного правового підґрунтя щодо запровадження інституту е-аудиту платників податків.

Висновки. Таким чином, не дивлячись на повномасштабну війну в Україні діджиталізація в сфері адміністрування податків та зборів прискорилася і стала основою для проведення низки реформ, що, в свою чергу, дозволять посилити ефективність роботи контролюючих органів та зберегти їх інституційну спроможність. До основних напрямів подальшого врегулювання на законодавчому рівні щодо удосконалення процедури здійснення е-аудиту можна віднести наступні: встановлення обов'язкового ведення бухгалтерського обліку в електронній формі всіма платниками податків; дотримання встановлених технічних вимог та специфікацій до складання та подання стандартного аудиторського файлу, строків, процедур його обробки, використання результатів такої обробки; розробка технічної специфікації та опису технічних вимог до стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA) та алгоритму його контролю; розробка методики здійснення е-аудиту як форми податкового контролю; придбання та впровадження програмного забезпечення з метою автоматизації процесу проведення е-аудиту на основі стандартного аудиторського файлу; проведення відповідного навчання фахівців контролюючого органу; комунікаційна та роз'яснювальна робота серед платників податків.

Література

1. Про схвалення Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року та затвердження плану заходів щодо її реалізації: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.11.2021 р. № 1467-р. URL: (rada.gov.ua)

2. Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022-2024 роки: Наказ ДПС України від 22.11.2021 № 965. URL: (rada.gov.ua)

3. 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-PB.pdf

4. Колісник А.С. Оподаткування в умовах цифровізації економіки: до питання правового регулювання. С. 68-75. URL: content (nure.ua)

5. 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: НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 72-77.

6. Бурашнікова О. Міжнародний досвід цифровізації в податковій сфері. Humanities studies: Collection of Scientific Papers / Ed. V. Voronkova. Zaporizhzhia: Publishing house "Helvetica", 2023. 14 (91). P. 148-157.

7. 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: 5.pdf (vnu.edu.ua)

8. Щодо Проекту EU4PFM. URL: Веб-сайт EU4PFM

9. Корнієнко Т. Щодо впровадження нових проєктів. URL: (tax.gov.ua)

10. Програма підтримки економіки в межах програми «Ukraine Facility». URL: Ukraine Facility Plan (me.gov.ua)

11. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 р. № 1218-р. URL: (rada.gov.ua)

12. Концепція впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків. URL: Концепція_е-аудит_30_11_2020.pdf (mof.gov.ua)

13. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

14. 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 р. № 561. URL: (rada.gov.ua)

15. Дмитренко Е.С. Електронний аудит платників податків: проблеми запровадження в Україні. Київський часопис права. 2021. № 1. С. 46-51. URL: (kneu.in.ua)

16. Білецька Г.М., Ковтунович Н.Л. Щодо особливостей світових тенденцій запровадження та здійснення е-аудиту. Порівняльно-аналітичне право. 2017. № 3. С. 107-110. URL: 3_2017.pdf (pap-journal.in.ua)

17. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. URL: (rada.gov.ua)

*Костенко Ю. О.,
orcid.org/0000-0003-4079-694X
кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри господарського
та адміністративного права
Донецького національного університету
імені Василя Стуса*