

УДК 351.72:004:342.9:334.7

DOI <https://doi.org/10.32782/pdu.2025.3.22>**О. В. Мащенко**

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри фінансів, банківської справи, страхування та маркетингу
Класичного приватного університету
ORCID: orcid.org/0000-0003-3897-6845

В. С. Вовк

аспірант кафедри публічного управління та землеустрою
Класичного приватного університету

ЦИФРОВІЗАЦІЯ У СФЕРІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ ЯК ЗАСІБ ПІДТРИМКИ ПІДПРИЄМНИЦТВА: УПРАВЛІНСЬКИЙ ТА ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

Наукова стаття містить ґрунтовний аналіз процесу цифровізації сфери податкового адміністрування в Україні. У роботі детально розкрито історичні передумови та ключові етапи цифрової трансформації, починаючи з перших спроб інформатизації наприкінці 1990-х років, зумовлених необхідністю подолання неефективності та корупції, і до сучасних законодавчих ініціатив, що відповідають глобальним трендам та євроінтеграційному курсу. Дослідження зосереджене на аналізі ключових інновацій, що змінили взаємодію між державою та платниками податків. Зокрема, розглянуто роль „Електронного кабінету платника податків”, який забезпечив перехід до сервісної моделі адміністрування, та систем електронного адміністрування податку на додану вартість і „Електронної акцизної марки”, що сприяли детінізації економіки. Автори підкреслюють, що ці інструменти значно підвищили ефективність, прозорість та знизили бюрократичне навантаження, мінімізуючи корупційні ризики. Критичний аналіз виявляє, що попри значні досягнення, процес цифровізації стикається з низкою системних викликів, головним з яких є недосконалість нормативно-правового регулювання. У статті ідентифіковано та детально проаналізовано правові колізії, що виникають між застарілими „паперовими” нормами та сучасними електронними процесами. Зокрема, йдеться про невизначеність юридичної сили електронних документів, відсутність чітких процедур для електронних перевірок, нерегульованість використання штучного інтелекту в прийнятті адміністративних рішень та прогалини в міжвідомчій взаємодії. Висновки роботи підкреслюють, що для подальшої повноцінної цифрової трансформації необхідна комплексна правова реформа. Вона має бути спрямована на усунення існуючих правових ризиків, що забезпечить створення цілісної та несутеречливої законодавчої бази. Це, у свою чергу, є критично важливим для формування стабільного та передбачуваного бізнес-середовища в Україні.

Ключові слова: цифровізація, електронні реєстри, електронний уряд, електронний документообіг, нормативно-правове регулювання, правові колізії, правові прогалини, адміністрування податків, фіскальна політика, підприємництво, податкові пільги, оподаткування, детінізація економіки.

Постановка проблеми. Сучасний розвиток інформаційних технологій кардинально змінює підходи до державного управління, зокрема у сфері адміністрування податків та зборів. Процес цифровізації виступає не просто як технічне оновлення, а як комплексний трансфор-

маційний процес, що має глибокі управлінські та правові наслідки. В умовах глобальної конкуренції та зростання вимог до ефективності державних інституцій, якість податкового адміністрування стає ключовим фактором, що впливає на інвестиційну привабливість регіону та країни

в цілому, стабільність бізнес-середовища та рівень довіри до держави. Донедавна наукові дискусії щодо цифровізації фіскальної сфери обмежувалися переважно аналізом її економічної ефективності, потенціалу у боротьбі з ухиленням від сплати податків та зборів та впровадженням новітніх технологій. Однак, цей підхід є надмірно вузьким. Реальна проблема полягає не стільки в самій наявності технологій, скільки в управлінській та правовій готовності держави та суспільства до їхнього повноцінного використання. Сучасна практика показує, що безсистемне та непідкріплене адекватною правовою базою впровадження цифрових інструментів може призвести до негативних наслідків, таких як порушення прав та законних інтересів платників податків, створення нових корупційних ризиків та посилення цифрового розриву, що створює нерівні умови для ведення бізнесу. Таким чином, цифровізація у сфері адміністрування податків та зборів – це складний, багатогранний процес, що потребує глибокого аналізу не лише з точки зору технічних інновацій, а й з позицій правової науки. З огляду на вищезазначені проблеми, **метою даного дослідження** є системний аналіз і розробка науково-практичних рекомендацій, спрямованих на гармонізацію управлінських та правових засад цифровізації податкового адміністрування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останні наукові роботи розглядають цю проблему з різних точок зору. Так, А. С. Осьмак [1] акцентує на забезпеченні інтероперабельності сервісної діяльності, підкреслюючи, що ефективність управління залежить від впровадження уніфікованих цифрових механізмів. Він також наголошує на необхідності законодавчого визначення правової інтероперабельності та розробки Кодексу цифрового врядування. М. М. Павлов [2], Н. І. Піскоха [3] та О. Ю. Бардах [4] вивчають еволюцію та впровадження цифрового управління, особливо на рівні місцевого самоврядування, вказуючи, що цифровізація є ключовою для розбудови цифрової економіки та ефективної взаємодії з громадами.

В. С. Гнатенко [5] зосереджується на економічній безпеці, виділяючи інформаційну безпеку як самостійну складову та пропонуючи перехід від реагування до прогнозування кіберзагроз. Його дослідження підкреслює людиноцентричний підхід як основу для розробки стратегічної моделі економічної безпеки. Н. О. Стеблина [6] аналізує цифрову політику як новий феномен, розробляючи ідеальну модель, яка пояснює, як цифрові технології змінюють політичний процес і сприяють появі нових політичних суб'єктів і практик.

Особливе значення для сфери адміністрування податків має робота О. В. Мащенко та Ю. П. Козаченко [7] які досліджують впровадження цифрових комунікацій в діяльність Державної податкової служби. Вони виділяють «Електронний кабінет» як ключовий інструмент для забезпечення прозорості, боротьби з корупцією та підтримки підприємництва. Водночас, автори вказують на важливі перешкоди, зокрема недостатню цифрову грамотність.

Таким чином, сучасні дослідження підтверджують, що цифровізація є ключовим фактором трансформації державного адміністрування, а її успішне впровадження залежить від комплексного підходу, що включає управлінські, правові, економічні та прикладні аспекти.

Виклад основного матеріалу. Цифровізація сфери адміністрування податків в Україні є багатогранним та комплексним процесом, що детермінується сукупністю взаємопов'язаних факторів. Серед передумов виникнення процесу цифровізації слід виділити: економічні та інституційні виклики, що постали перед державою у пострадянський період. Успадкована від попередньої системи державного устрою податкова інфраструктура виявилася неадекватною вимогам ринкової економіки, що призводило до хронічної неефективності, непрозорості та значних фіскальних втрат. Ця система була вразливою до корупційних ризиків, що підривало довіру суспільства та стримувало економічний розвиток. У відповідь на це, з боку суспільства та бізнесу сформувався стійкий запит на прозоре, підзвітне та ефективне уряду-

вання, що стало потужним стимулом для реформування податкової системи та процесу адміністрування податків та зборів.

Важливим каталізатором цього процесу стала міжнародна інтеграція України. Курс на гармонізацію національного законодавства з європейськими стандартами вимагав імплементації сучасних методів державного управління, що включало в себе цифровізацію адміністративних послуг. Цей вектор розвитку відповідав глобальним трендам модернізації фіскальних систем у розвинених країнах, де цифрові технології активно використовуються для мінімізації бюрократії та посилення фінансової дисципліни.

Перші спроби інформатизації суспільства було здійснено у 1998 році з прийняттям ЗУ „Про Концепцію Національної програми інформатизації” [8], відповідно до якої одним із важливих завдань реалізації Концепції стало інформатизація фінансової та грошової системи, державного фінансово-економічного контролю. Було визнано необхідним: створити інформаційну систему, що забезпечить прогноз і контроль податків та зборів, зокрема шляхом створення відповідних класифікаторів, уніфікованих систем документообігу, Державного реєстру фізичних та юридичних осіб – платників податків на основі єдиної бази даних населення України.

Важливого значення набуло – створення системи інформаційно-аналітичної взаємодії Національного банку України, Міністерства фінансів України, центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику та Державного казначейства України. Важливою складовою частиною фінансової системи України стало вдосконалення державного фінансово-економічного контролю, зокрема шляхом створення інформаційно-аналітичних систем, які забезпечать державний фінансовий та податковий контроль за підприємницькою діяльністю юридичних та фізичних осіб [8].

Перші спроби запровадження процесу цифровізації у взаємовідносини між платником податків та контролюючими органами було здійснено ще у 2004 році із запровадженням експерименту з викори-

стання електронної форми декларування [9]. Відповідно до цього експерименту для прискорення товарообігу, скорочення часу оформлення та впровадження безпаперових технологій – було розроблено тимчасові правила митного контролю та оформлення товарів, що декларуються в електронній формі (ЕВМД). Вони застосовуються виключно для митного режиму експорту, але тільки для тих суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності, які беруть участь в експерименті за згодою та на договірній основі.

Було вирішено, що основою системи є автоматизована інформаційна система, яка включає підсистему декларанта та підсистему митного органу. Декларант мав створити ЕВМД, засвідчити її електронним цифровим підписом, який є обов’язковим реквізитом, і передати в митний орган. Система автоматично перевіряла дійсність підпису та формат даних. У разі успішної перевірки, ЕВМД реєструвався з присвоєнням унікального номера. Після завершення митного контролю та оформлення посадова особа митного органу підтверджувала випуск товарів власним ЦЕП та ставила відмітки, необхідні для пропуску товарів через кордон.

Впровадження електронного документообігу стало ключовим етапом і у модернізації взаємодії між контролюючими органами та суб’єктами господарювання. Завдяки використанню електронного цифрового підпису та інших засобів телекомунікацій, процес подання податкової звітності та обміну інформацією став значно ефективнішим, зменшивши бюрократичне навантаження та прискоривши процедури. Це підготувало підґрунття для затвердження Інструкції про подання електронної податкової звітності [10], яка була ДПА України у 2008 році та визначала загальні принципи подання податкових декларацій та розрахунків в електронному вигляді, використовуючи засоби телекомунікаційного зв’язку та електронний цифровий підпис. Електронні документи, подані відповідно до цієї інструкції, вважалися оригіналами і мали юридичну силу, що виключало необхідність платникам податків здійснювати їх дублювання на паперових носіях.

Процес подання звітності починався з укладення договору про визнання електронних документів між платником податків та контролюючим органом. Після цього платник формував податковий документ у затвердженому форматі, накладаючи на нього електронний цифровий підпис у визначеній послідовності (бухгалтер, керівник, печатка) та відправляв зашифрований файл. Датою та часом подання вважалися ті, що зафіксовані в першій квитанції, яку платник отримував як підтвердження доставки, після успішної перевірки звітності контролюючий орган мав надіслати другу квитанцію, яка б підтверджувала прийняття документа до бази даних.

В свою чергу, позитивний досвід впровадження безпаперового документообігу та підтвердження його юридичної значущості створив передумови для подальшого масштабування цих ініціатив на рівні державного управління. З огляду на успішну апробацію цих механізмів у податковій сфері, стало очевидним, що уніфікація та обов'язкове запровадження електронного документообігу для всіх центральних органів виконавчої влади є наступним логічним кроком. Саме тому Кабінет Міністрів України, визнаючи потенціал цих технологій для підвищення ефективності та прозорості системи державного управління 9 вересня 2009 року ухвалив Розпорядження № 1087-р „Деякі питання організації електронного документообігу та звітності” [11], яке стало ключовим нормативно-правовим актом для формування єдиної державної політики у цій сфері. Воно зобов'язує центральні органи виконавчої влади, зокрема міністерства та фонди соціального страхування, перейти на електронний документообіг та звітність. Головне положення цього нормативного акту полягає в тому, що державні органи повинні забезпечити можливість подання звітності як у паперовій, так і в електронній формі, залишаючи право вибору за суб'єктами господарювання. Задля реалізації цієї ініціативи, Розпорядження встановлює чіткі терміни та відповідальність для різних відомств. Так, міністерства та центральні органи виконавчої влади мали розмістити електронні форми звітів на своїх

веб-сайтах та постійно їх оновлювати. Держкомінформатизації було доручено розробити порядок подання електронної звітності та, разом з іншими відомствами, підготувати навчальні програми для посадових осіб. Держспецзв'язку мав відповідати за розробку технічних специфікацій для криптографічних повідомлень.

Суттєвим кроком у напрямку цифровізації системи адміністрування податків та зборів стало затвердження Кабінетом Міністрів України від 05.12.2012 року „Концепції створення електронного сервісу „Електронний кабінет платника податків”” [12]. Створення цього електронного сервісу мало на меті – трансформувати роботу контролюючих органів перетворивши її з фіскальної на сервісну, та налагоджуючи партнерські відносини з платниками податків у режимі реального часу. Реалізація цього проекту була запланована у два етапи: на першому (у 2013 році) передбачалося запровадження можливості подавати декларації та переглядати особовий рахунок з інформацією про наявність податкового боргу. На другому етапі (у 2014 році) планувалося додати ширший функціонал, як то: можливість розрахунку пені, формування платіжних документів, доступ до індивідуального податкового календаря з нагадуваннями про строки сплати податків та зборів, а також можливість офіційного листування з податковою службою та отримання індивідуальних консультацій. Очікувалося, що впровадження цієї системи дозволить зменшити витрати часу на подання звітності, запобігти помилкам, знизити рівень корупції та підвищити довіру платників до контролюючих органів, зробивши їх діяльність більш прозорою та відкритою.

У серпні 2013 року на продовження реалізації напряму цифровізації у податковій сфері Кабінетом Міністрів України було схвалено „Концепцію створення та функціонування автоматизованої системи „Єдине вікно подання електронної звітності”” [13], основною метою якої було – вирішити проблему розрізненості та відсутності єдиних стандартів у процесі електронного звітування перед різними центральними органами виконавчої влади. Відсутність таких стандартів

призводила до дублювання інформації, значних витрат часу та ресурсів на паперову звітність та збільшення ризику помилок та рівня корупції. Система „Єдине вікно” мала на меті уніфікувати електронну звітність, спростити процедури для суб’єктів господарювання та налагодити ефективний зворотний зв’язок. Фундамент системи базувався на кількох ключових принципах. Централізація та стандартизація забезпечували єдині правила для всіх учасників процесу. Це передбачало розробку єдиних форматів, методологій та безкоштовного програмного забезпечення для платників податків. Принцип державного адміністрування гарантував керованість та захист інформації, включно з персональними даними. Єдиний інформаційний простір мав забезпечити оперативний доступ як для бізнесу, так і для державних органів влади.

В свою чергу, впровадження „Єдиного вікна” обіцяло значні вигоди, очікувалося, що це спростить процедуру звітування, скоротить час на підготовку та обробку податкової звітності, зменшить кількість помилок та адміністративні витрати.

Постанова Кабінету Міністрів України № 569, що затвердила у 2014 році „Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість” [14], стала одним з основоположних кроків у реформуванні системи оподаткування в Україні. Її основною метою було не лише спрощення, а й повна автоматизація процесу обліку та розрахунків з бюджетом по ПДВ, що, у свою чергу, мало б мінімізувати корупційні ризики та приховування податкових зобов’язань. Ключовим елементом цієї системи стало створення спеціальних електронних рахунків, які відкриваються Державною казначейською службою України для кожного платника ПДВ автоматично, одразу після його реєстрації. Цей рахунок став інструментом, що забезпечує повний контроль за рухом коштів, призначених виключно для розрахунків, з бюджетом з ПДВ. Важливою особливістю стало те, що кошти, які надходять на електронний рахунок, не є об’єктом оподаткування та не можуть бути використані для інших цілей, окрім як для погашення податкових зобов’язань перед бюджетом, що

підтверджені податковими деклараціями. Крім того, система дозволяла здійснювати автоматичне відшкодування ПДВ на підставі наданих декларацій. До того ж, впровадження цієї системи дозволило усунути паперові документи та значно прискорити процес податкового адміністрування та забезпечивши максимальну прозорість для всіх учасників податкових відносин, що сприяло підвищенню рівня податкової дисципліни та створенню більш сприятливого середовища для ведення бізнесу в Україні.

У липні 2016 року Кабінетом Міністрів України було схвалено „Концепцію створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів „Електронна акцизна марка”” [15], яка являє собою фундаментальний перехід від традиційних, пасивних методів фіскального контролю до інноваційної, інтерактивної та наскрізної системи. Сутність цієї ініціативи полягає у заміні фізичних паперових марок, які легко фальсифікуються, на унікальні цифрові ідентифікатори у форматі QR-кодів. Ці коди, є своєрідним „цифровим паспортом” для кожної одиниці акцизної продукції, містять зашифровану інформацію, яка дозволяє відстежувати її повний життєвий цикл – від моменту виробництва до реалізації кінцевому споживачеві. Це створює єдину централізовану базу даних, що забезпечує повну прозорість та достовірність інформації про обіг підакцизної продукції в режимі реального часу, що є ключовим технологічним фундаментом для системного вирішення проблеми тіньового обігу. Впровадження цієї системи має далекосяжні економічні та соціальні наслідки. Для держави це потужний інструмент боротьби з контрабандою та контрафактом, що призводить до значного збільшення податкових надходжень. Для бізнесу, особливо для платників податків з високим рівнем податкової культури – „Електронна акцизна марка” є інструментом, що захищає їх від недобросовісної конкуренції. Найбільш значущим від впровадження цих інновацій – є соціальний ефект, оскільки споживач отримує можливість самостійно перевірити легальність придбаного товару за допомогою мобіль-

ного додатку. Впровадження цієї системи демонструє готовність України до цифровізації фіскальних процесів та адаптації до міжнародних стандартів адміністрування податків, що є кроком до створення більш відкритого, прозорого та справедливого бізнес-середовища, яке сприяє зміцненню економіки.

Ключовим етапом у реформуванні фіскальної системи стало прийняття ЗУ „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні” № 1797-VIII від 21 грудня 2016 р. [16]. Основною метою Закону було створення сприятливих умов для ведення бізнесу, мінімізація адміністративного тиску та підвищення прозорості податкових відносин, – а однією з найважливіших інновацій, запроваджених цим нормативним актом, було створення „Електронного кабінету” платника податків, який суттєво змінив взаємодію між платниками та контролюючими органами (не дивлячись на те, що спроби його запровадження були ще наприкінці 2012 року). Цей крок став значним у напрямку підвищення рівня цифровізації та дебіюрократизації податкового адміністрування. Цей інструмент забезпечив платникам податків доступ до всіх необхідних послуг он-лайн, усуваючи необхідність фізичного відвідування контролюючих органів, що дозволило бізнесу ефективно управляти податковими зобов'язаннями, економлячи час та ресурси. „Електронний кабінет” надав можливість подавати податкові декларації, звіти та інші документи в електронному вигляді з використанням електронного цифрового підпису, що не лише прискорило процес, а й зменшило ймовірність помилок та втрати документів, оскільки система надавала підтвердження про їх доставку та прийняття. Платники отримали постійний доступ до своєї особової картки, де відображаються дані про стан розрахунків з бюджетом. Це дозволило в режимі реального часу відстежувати нарахування та сплату податків, наявність переплати чи податкового боргу, що запобігало виникненню фінансових санкцій. Автоматизація та електронний формат обміну інформацією мінімізували прямий контакт між платниками

податків та посадовими особами контролюючих органів, що є ключовим фактором у боротьбі з корупцією.

Пізніше (14 липня 2017 року) Постановою Кабінету Міністрів України було затверджено „Порядок функціонування Електронного кабінету” [17], який деталізує та інституціоналізує механізми електронної взаємодії усіх користувачів цього кабінету. Постанова регламентує не лише подачу звітності, а й широке коло адміністративних послуг. Вона створює єдиний канал для подачі запитів, заяв, повідомлень, а також для отримання податкових роз'яснень та інформації про стан розрахунків з бюджетом.

На сьогодні, платник податків має можливість із використанням „Електронного кабінету” реалізовувати широкий спектр операцій:

- переглядати та отримувати в електронному вигляді всю інформацію про себе, включаючи дані інтегрованих карток, розрахунків з бюджетом, стан розрахунків по єдиному рахунку, інформацію з систем електронного адміністрування ПДВ та акцизного податку;

- подавати податкові декларації та звітність, реєструвати податкові та акцизні накладні, керувати переплатами, подавати заяви на повернення коштів, а також проводити звірки розрахунків з бюджетами;

- обмінюватися документами з контролюючими органами: отримувати накази про перевірки, акти, подавати запити, заперечення та скарги в межах адміністративного оскарження;

- здійснювати реєстраційні дії, зокрема взяття на облік, внесення змін до облікової картки, перехід на спеціальні режими оподаткування, а також подавати документи для отримання ліцензій;

- здійснювати реєстрацію програмних та класичних реєстраторів розрахункових операцій (РРО), подання звітності щодо їх використання, а також переглядати публічно доступну інформацію про контрагентів, тощо.

З метою системної модернізації фіскальної політики України Кабінетом Міністрів України було схвалено „Стратегію здійснення цифрового розвитку, цифро-

вих трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2030 року та затвердження плану заходів щодо її реалізації” [18]. Її основне завдання полягає у формуванні єдиного інформаційного простору для управління державними фінансами, що дозволить уряду ефективніше контролювати бюджетні потоки, мінімізувати корупцію та забезпечити прозорість використання державних коштів.

Крім того, Стратегія має на меті детінізацію економіки. Шляхом впровадження автоматизованих систем, таких як „Електронний кабінет платника податків” та систем аналізу великих даних (Big Data), вона прагне суттєво зменшити рівень ухилення від оподаткування, що забезпечить збільшення податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів. Крім того, Стратегія спрямована на зменшення адміністративного тиску на платників податків. Автоматизація процесів, розвиток електронного документообігу та онлайн-сервісів дозволяють значно скоротити час і ресурси, які бізнес витрачає на взаємодію з контролюючими органами, що позитивно вплине на створення більш сприятливого ділового середовища. Одним із фундаментальних принципів Стратегії – є інтероперабельність державних інформаційних систем, що означає технічну сумісність різних реєстрів та баз даних (зокрема: Державного реєстру фізичних осіб платників податків, Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, Єдиного державного демографічного реєстру, Державного земельного кадастру та ін.) та мати можливість обмінюватися даними без перешкод. Такий підхід усуне дублювання даних, зменшить адміністративне навантаження на громадян та бізнес, а також забезпечить створення єдиної платформи для надання комплексних державних послуг.

Реалізація цієї Стратегії [18] – є важливим кроком до адаптації української фінансової системи до міжнародних стандартів. Впровадження передових цифрових технологій свідчить про готовність України до інтеграції у світову економіку, підвищуючи її інвестиційну привабливість та зміцнюючи довіру міжнародних партнерів.

І нарешті, фундаментальним нормативно-правовим актом, який має системне значення для модернізації публічного управління та, зокрема, для трансформації сфери адміністрування податків та зборів як інструменту стимулювання підприємницької діяльності став – ЗУ „Про публічні електронні реєстри” від 18 листопада 2021 року № 1907-ІХ [19], прийняття якого зумовлено об’єктивною необхідністю формування єдиного правового простору для функціонування державних електронних інформаційних ресурсів.

У контексті податкового адміністрування цей Закон [19] забезпечує реалізацію концепції безпаперових державних сервісів, що є основоположним для зниження адміністративного навантаження на суб’єктів господарювання. Запровадження обов’язкової міжвідомчої електронної взаємодії, що здійснюється через систему „Трембіта”.

„Трембіта” – це національна система електронної взаємодії між державними інформаційними ресурсами, електронними реєстрами, інформаційними системами тощо. Вона покликана надати органам державної влади та місцевого самоврядування оперативний, безперешкодний і надійний доступ до інформації, необхідний їм для здійснення їх повноважень. Завдяки „Трембіта” кожен публічний орган відповідно до своїх повноважень може підключитися до необхідного інформаційного ресурсу та отримувати встановлений набір інформації – як у автоматичному, так і ручному режимах [20].

Отже, ЗУ „Про публічні електронні реєстри” відіграв ключову роль у процесі цифровізації сфери адміністрування податків та зборів та підтримки підприємництва, запровадивши єдину уніфіковану систему публічних електронних реєстрів. Це законодавче рішення забезпечило не лише організаційну та методологічну єдність їх функціонування, а й створило правові підвалини для безперервної електронної взаємодії між різними державними інформаційними ресурсами, що є критично важливим для автоматизованого обміну даними між податковою службою та іншими установами. Ця системна інтеграція сприяє спрощенню та прискоренню

надання адміністративних та інших публічних послуг, зокрема тих, що стосуються реєстрації та ведення підприємницької діяльності, в рамках реалізації політики „без паперів”. Окрім того, Закон встановив чіткі правові та організаційні засади для забезпечення належного рівня захисту інформації в публічних електронних реєстрах, що є фундаментальною передумовою для підвищення рівня довіри суспільства та бізнесу до державних електронних сервісів та їх ширшого використання.

Отже, не дивлячись на те, що в систему адміністрування податків та зборів активно запроваджується процес цифровізації, – цей процес стикається з комплексом системних викликів, які носять міждисциплінарний характер і охоплюють правову, технологічну, організаційну та соціальну площини.

Одним із першочергових викликів є недосконалість нормативно-правового регулювання. Існуючий масив законодавчих актів, що регулюють податкові відносини, часто містить застарілі норми, які не узгоджуються з принципами електронного документообігу та взаємодії.

Крім того, сфера цифровізації адміністрування податків та зборів в Україні стикається з глибокими нормативно-правовими прогалинами, які виходять за межі загальної несумісності та виявляються у конкретних колізіях, що гальмують ефективне функціонування електронних сервісів, а саме:

- колізії між формою та змістом у документообігу. Адже, законодавство не забезпечує єдиний підхід до визначення юридичної сили електронних документів у податкових правовідносинах. Так, Податковий кодекс України часто оперує поняттями, що пов’язані з паперовими носіями, як-от „копія документу”, „оригінал документу”, „акт документальної перевірки, складений на папері”. Ця термінологія не відповідає сутності цифрових процесів, де документ існує як набір даних, а не фізичний об’єкт. Це створює правову невизначеність щодо доказової ваги електронного документа у судових спорах. Хоча закон визнає кваліфікований електронний підпис, його використання не завжди є обов’язковим для всіх видів

податкових документів, що дозволяє існувати гібридній системі, де частина документів є електронними, а частина – паперовими, що ускладнює автоматизацію;

- відсутність регулювання процедур електронного адміністрування. Так, вітчизняне законодавство не містить достатньо детальних правових норм для здійснення повноцінної електронної податкової перевірки чи інших процедур. У Податковому кодексі України не прописані правила та механізми, які б дозволили контролюючому органу здійснювати аудит у дистанційному форматі, використовуючи виключно електронні дані та без фізичного доступу до офісу платника податків. Це створює ситуацію, коли сучасні технологічні можливості не можуть бути реалізовані через відсутність відповідної правової основи. Додатковою проблемою є невизначеність процедури оскарження рішень, прийнятих автоматизованими системами. Платник податків не має законного права вимагати від контролюючого органу роз’яснень щодо логіки роботи алгоритму, на підставі якого було винесено відповідне рішення;

- недостатність правового регулювання міжвідомчої взаємодії. Так, попри загальний принцип електронної взаємодії усіх учасників відносин, на практиці міжвідомчий обмін даними між Державною податковою службою, Державною митною службою, Міністерством юстиції та іншими інституціями – є фрагментарним. Законодавство не встановлює єдиних, обов’язкових протоколів та стандартів обміну даними для всіх державних реєстрів. Це призводить до необхідності створення окремих інтеграційних рішень для кожного відомства, що є ресурсозатратним і не гарантує синхронність інформації. Таким чином, замість автоматизованої системи обміну, яка могла б запобігати податковим зловживанням, залишається потреба у ручних запитах та звірках.

Окремо слід виділити кадрові та організаційні виклики, адже впровадження цифрових технологій вимагає не лише оновлення технічної інфраструктури, а й глибокої трансформації бізнес-процесів, переходу від паперового документообігу до повністю електронних алгоритмів.

Це передбачає кардинальну зміну функціональних обов'язків працівників податкової служби та необхідність їх постійної перекваліфікації. Водночас, важливою проблемою залишається подолання „цифрового розриву” серед платників податків, зокрема суб'єктів малого та середнього бізнесу, які не завжди володіють достатнім рівнем цифрових навичок для повноцінної взаємодії з електронними сервісами.

Висновки. На підставі проведеного дослідження щодо процесу цифровізації системи адміністрування податків в Україні, можна зробити висновки, що цей процес є багатограним та еволюційним, та розпочався з перших спроб інформатизації ще у 1990-х роках й був зумовлений необхідністю подолання неефективності та корупційних ризиків, успадкованих від попередньої адміністративної системи. Окрім внутрішніх факторів, каталізатором реформ виступили також міжнародні зобов'язання України щодо гармонізації законодавства з європейськими стандартами.

Запровадження електронного документообігу, створення систем електронного адміністрування ПДВ та акцизного податку, а також впровадження „Електронного кабінету платника податків” стали значними досягненнями. Вони сприяли зниженню бюрократичного навантаження, прискоренню взаємодії між державою та бізнесом і підвищенню прозорості. Ці інновації трансформували функціонал контролюючих органів, перетворивши його з фіскального на сервісний, що, у свою чергу, підвищило рівень податкової дисципліни та довіру платників. Проте, попри значні успіхи, процес цифровізації продовжує стикатися з системними викликами. Головним з них залишається недосконалість нормативно-правового регулювання, що проявляється у колізіях між паперовими та цифровими нормами, відсутності чітких процедур для електронних перевірок та міжвідомчого обміну даними, а також неврегульованості використання новітніх технологій, таких як штучний інтелект. Організаційні та кадрові виклики, зокрема проблема „цифрового розриву” та потреба у постійній перекваліфікації персоналу, також вимагають

належної уваги. Таким чином, реалізація стратегій цифрового розвитку та ухвалення Закону „Про публічні електронні реєстри” є фундаментальними кроками до створення єдиного правового простору, але для досягнення повноцінної цифровізації необхідна комплексна правова реформа, яка усуне зазначені прогалини та забезпечить правову визначеність для всіх учасників податкових правовідносин у цифровому середовищі.

Список використаної літератури:

1. Осьмак А. С. Механізми забезпечення інтероперабельності сервісної діяльності органів публічної влади: автореф. дис. ... д.філософ : 281 – Публічне управління та адміністрування; Національна академія державного управління при Президентові України. 2020. укр. URL: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua/aref/0820U100541>
2. Павлов М. М. Цифровізація управлінської діяльності органів місцевого самоврядування.: автореф. дис. ... д.філософ : 281 – Публічне управління та адміністрування; Київський національний університет імені Тараса Шевченка. 2022. укр. URL: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua/aref/0822U100204>
3. Піскоха Н. І. Цифрове врядування в органах місцевого самоврядування : автореферат дис. ... д.філософ : 281; Національний технічний університет „Дніпровська політехніка”. 2023. укр. URL: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua/aref/0823U102002>
4. Бардах О. Ю. Взаємодія органів місцевого самоврядування та бізнесу в умовах цифрового суспільства : автореферат дис. ... д.філософ : 281; Національний технічний університет „Дніпровська політехніка». 2024. укр. URL: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua/aref/0824U001168>
5. Гнатенко В. С. Державне управління економічною безпекою в системі цифровізації національної безпеки: автореф. дис. ... д. держ. упр. : 25.00.05 – Державне управління у сфері державної безпеки та охорони громадського порядку. Приватне акціонерне товариство «Вищий навчальний заклад «Міжрегіональна Академія управління персоналом». 2021. укр. URL: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua/aref/0521U102018>
6. Стеблина Н. О. Цифровізація державної політики як дискурс сучасності: автореф. дис. ... д. політ. н. : 23.00.02 – Політичні інститути та процеси; Донецький націо-

- нальний університет імені Василя Стуса. 2021. укр. URL: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua/aref/0521U101487>
7. Машченко О.В. Козаченко Ю.П. Запровадження процесу цифровізації у діяльність органів державної податкової служби. *Право та державне управління*. 2023. № 3. С. 101–111. URL: http://www.rdujournal.kpu.zp.ua/archive/3_2023/15.pdf
8. Про Концепцію Національної програми інформатизації: Закон від 4 лютого 1998 р., № 75/98-ВР / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/75/98-%D0%B2%D1%80#Text>
9. Про проведення експерименту з використання електронної форми декларування: Наказ від 15.09.2004 р., № 671 / Держмитслужба України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1451-04/sp:max100>
10. Про подання електронної податкової звітності : Наказ від 10.04.2008 р., № 233 / ДПА України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0320-08/sp:max100>
11. Деякі питання організації електронного документообігу та звітності: Розпорядження від 09.09.2009 р., № 1087-р / Кабінету Міністрів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1087-2009-%D1%80/sp:max100>
12. Концепція створення електронного сервісу „Електронний кабінет платника податків” Розпорядження від 05.12.2012 р., № 1007-р / Кабінеу Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1007-2012-%D1%80#Text>
13. Про схвалення Концепції створення та функціонування автоматизованої системи „Єдине вікно подання електронної звітності”: Розпорядження від 07.08.2013 р., № 587-р / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/587-2013-%D1%80/sp:max100#Text>
14. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: Постанова від 16.10.2014 р., № 569 / Кабінет Міністрів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF/sp:max100>
15. Про схвалення Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) „Електронна акцизна марка”: Розпорядження від 06.07.2016 р., № 497-р / Кабінет Міністрів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/497-2016-%D1%80/sp:max100>
16. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон від 21 грудня 2016 р., № 1797-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19#Text>
17. Про затвердження Порядку функціонування „Електронного кабінету”: Постанова від 14.07.2017 р., № 637 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0942-17#Text>
18. Про схвалення Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2030 року та затвердження плану заходів щодо її реалізації: Розпорядження від 17.11.2021 р., № 1467-р / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1467-2021-%D1%80#Text>
19. Про публічні електронні реєстри: Закон від 18 листопада 2021 р., № 1907-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1907-20#Text>
20. Система „Трембіта”: Департамент цифрової трансформації Дніпропетровської обласної державної адміністрації. <https://egov.dp.gov.ua/services/sistema-trembita>

Mashchenko O., Vovk V. Digitalization in the field of tax and duties administration as a means of supporting entrepreneurship: management and legal aspects

The scientific article contains a thorough analysis of the process of digitalization of the tax administration sector in Ukraine. The work reveals in detail the historical prerequisites and key stages of digital transformation, starting from the first attempts at informatization in the late 1990s, driven by the need to overcome inefficiency and corruption, and to modern legislative initiatives that correspond to global trends and the European integration course. The study focuses on the analysis of key innovations that have changed the interaction between the state and taxpayers. In particular, the role of the "Electronic Taxpayer Cabinet", which ensured the transition to a service model of administration, and the electronic administration systems of value added tax and the "Electronic Excise

Stamp”, which contributed to the de-shadowing of the economy, is considered. The authors emphasize that these tools have significantly increased efficiency, transparency and reduced the bureaucratic burden, minimizing corruption risks. Critical analysis reveals that despite significant achievements, the digitalization process faces a number of systemic challenges, the main of which is the imperfection of regulatory and legal regulation. The article identifies and analyzes in detail the legal conflicts that arise between outdated “paper” norms and modern electronic processes. In particular, it concerns the uncertainty of the legal force of electronic documents, the lack of clear procedures for electronic checks, the lack of regulation of the use of artificial intelligence in administrative decision-making, and gaps in interagency interaction. The conclusions of the work emphasize that for further full-fledged digital transformation, a comprehensive legal reform is necessary. It should be aimed at eliminating existing legal risks, which will ensure the creation of a holistic and consistent legislative framework. This, in turn, is critically important for the formation of a stable and predictable business environment in Ukraine.

Key words: digitalization, electronic registers, electronic government, electronic document management, regulatory and legal regulation, legal conflicts, legal gaps, tax administration, fiscal policy, entrepreneurship, tax benefits, taxation, de-shadowing of the economy.

Дата першого надходження рукопису до видання: 20.10.2025

Дата прийнятого до друку рукопису після рецензування: 24.11.2025

Дата публікації: 19.12.2025