


<https://doi.org/10.15407/econlaw.2022.01.079>

УДК 347.73; 346.2

Е.С. ДМИТРЕНКО, д-р юрид. наук, проф., професор кафедри адміністративного та фінансового права Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна

 [orcid.org/0000-0002-1469-052X](https://orcid.org/0000-0002-1469-052X)

## СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК ІНСТИТУТУ ЕЛЕКТРОННОЇ ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

**Ключові слова:** суб'єкти господарювання, платники податків, електронний документообіг у сфері оподаткування, електронна податкова перевірка, електронний податковий аудит, стандартний аудиторський файл (SAF-T).

*Висвітлено питання становлення електронного документообігу та надання електронних послуг платникам податків через електронний кабінет. Звернено увагу на способи взаємодії суб'єкта господарювання як платника податків з контролюючим органом засобами електронного зв'язку в електронній формі, зокрема порядок обміну електронними документами. Визначено особливості проведення електронної податкової перевірки суб'єкта господарювання із застосуванням електронного податкового аудиту. На підставі аналізу змін у законодавстві України і досвіду країн — членів Європейського Союзу з'ясовано особливості та проблеми застосування стандартного аудиторського файлу (SAF-T) під час електронного аудиту платників податків. Запропоновано внести зміни до законодавства України з метою захисту прав суб'єктів господарювання під час надання їм електронних послуг у сфері оподаткування.*

**Вступ.** Розвиток інформаційного суспільства супроводжується застосуванням високих технологій, цифровізацією усіх сфер, упровадженням надання електронних послуг. Про це свідчить зарубіжний досвід реалізації концепції електронної держави, в якій на одну платформу можна перенести все, чим зазвичай займається держава, — від законодавчої діяльності до податків [1].

Україна з урахуванням досвіду інших держав активно впроваджує сучасні цифрові технології, зокрема й у сферу оподаткування. Так, можливості подання звітності в електронному форматі суб'єктам господарювання забезпечує цифрова платформа «Уряд для бізнесу», запроваджена на виконання вимог схваленої 2018 р. Кабінетом Міністрів України «Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018—2020 роки». Іншим прикладом є надання комплексної електронної послуги «е-Підприємець» на порталі «Дія», завдяки якій суб'єкти господарювання можуть пройти як державну реєстрацію бізнесу, так і зареєструватися в органі Державної податкової служби (далі ДПС) України та стати платником єдиного податку чи платником податку на додану вартість [2].

Розвиток сучасних технологій значно вплинув на організацію господарської діяльності і підприємництва, найважливішими чинника-

---

Цитування: Дмитренко Е.С. Становлення та розвиток інституту електронної податкової перевірки суб'єктів господарювання в Україні. *Економіка та право*. 2022, № 1. С. 79—88. <https://doi.org/10.15407/econlaw.2022.01.079>

ми яких стали цифрові технології та послуги, що кардинально змінюють процес виробництва, підхід до ведення бізнесу та бізнес-процеси [3, с. 165]. Зазнають суттєвих змін і суспільні відносини, які виникають у цифровому середовищі [4, с. 56] за участі суб'єктів господарювання, зокрема податкові. Підтвердженням цього є активне залучення у цифровий простір нових суб'єктів господарювання: платників податків (віртуальних підприємств зокрема) та нових нематеріальних об'єктів (сайтів, інтернет-платформ, штучного інтелекту, чат-ботів, інших об'єктів віртуальної реальності). Однак законодавець не встигає за перебігом подій у сфері цифровізації [5, с. 56–57], а тому на сьогодні бракує комплексного правового регулювання цих та інших складників нових суспільних відносин.

Ці процеси неодмінно передбачають використання суб'єктами господарювання великого масиву інформації, яка ґрунтується на новітніх технологіях її створення, передавання, оброблення та зберігання. Саме тому важливим питанням під час застосування цифрових технологій у сфері оподаткування є захист інформаційних прав суб'єктів господарювання як учасників податкових правовідносин.

Прискорила процеси цифровізації аналізованої сфери і пандемія *COVID-19*, яка змусила багатьох суб'єктів господарювання через карантинні заходи перейти на дистанційний та онлайн-формати діяльності. Зазначене зумовило застосування цих форматів і в адмініструванні податків, зокрема під час податкового контролю. В умовах карантинних обмежень активно почали застосовуватися електронні перевірки та електронний аудит як форма їхнього проведення. Із урахуванням сучасної епідеміологічної ситуації в державі, безумовно, проведення електронних податкових перевірок є найприйнятнішим способом, оскільки не потребує відвідування суб'єктом господарювання органу Державної податкової служби (далі ДПС) України, що спрощує процедури їхнього проведення та сприяє підвищенню якості обслуговування платників податків. Водночас зростає і рівень загроз від зловживань, пов'язаних із цифровізацією, на які держава, на жаль, реагує зі значним запізненням. Це стосується і прогалин у правовому регулюванні [5, с. 59].

Викладене зумовлює актуальність дослідження інституту електронної податкової перевірки та електронного аудиту з огляду на те, що наразі окремі питання функціонування цих інститутів потребують нормативного урегулювання та подальшого розвитку. Упровадження електронного аудиту у сферу оподаткування спрямоване на удосконалення адміністрування податків та на захист прав суб'єктів господарювання як платників податків, що відповідає Євроінтеграційному курсу України.

Отже, застосування електронного аудиту під час електронних перевірок суб'єктів господарювання є перспективним напрямом подальшого розвитку фінансової системи України, а його дослідження — своєчасним та актуальним.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження, проведене у цій статті, ґрунтується на працях учених, які розглядали окремі питання використання цифрових технологій у праві загалом (Н. Левицька) та у господарських (О. Вінник, А. Стріжкова, В. Юдін) чи податкових (О. Шаповалова) правовідносинах. Окремі аспекти запровадження електронної перевірки та електронного аудиту у сфері оподаткування були предметом наукових праць Г. Білецької, А. Вольних, М. Живко, Н. Ковтунович, І. Подік та ін. Однак у дослідженнях науковців не проаналізовано становлення та розвиток інституту електронної податкової перевірки й електронного податкового аудиту суб'єктів господарювання в Україні із урахуванням сучасних реалій, визначенням прогалин у регулюванні відносин у цій сфері та наданням пропозицій щодо їхнього усунення, що й складатиме мету даного дослідження.

**Результати дослідження.** Варто зазначити, що ДПС України одна з перших розпочала розвивати електронні послуги та сервіси для платників податків [6, с. 88]. На сьогодні суб'єкти господарювання, як і інші платники податків, можуть користуватися такими електронними сервісами, розміщеними на офіційному вебпорталі ДПС України ([sfs.gov.ua](https://sfs.gov.ua)): «Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс», «Електронний кабінет», «Дізнайся більше про свого бізнес-партнера», «Кваліфікований надавач електронних довірчих послуг», «Електронна звітність», «Інформація з реєстрів», «Реєстр індивідуальних податко-

вих консультацій», «Пульс» (Можливість цілодобового повідомлення про неправомірні дії або бездіяльність працівників ДПС України).

Загальні вимоги до електронного документа визначено у Законі України від 22.05.2003 № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг», де зазначається, що електронний документ має містити інформацію, зафіксовану у вигляді електронних даних, охоплюючи обов'язкові реквізити (ст. 5), а його юридична сила не може бути заперечена винятково через те, що він має електронну форму (ст. 8).

Із ухваленням Закону України від 05.10.2017 № 2155-VIII «Про електронні довірчі послуги» було визначено правові та організаційні засади здійснення електронної ідентифікації, зокрема використання ідентифікаційних даних особи в електронній формі, які однозначно визначають юридичну особу або його представника (ст. 1).

Платники податків мають дотримуватися цих загальних вимог. Однак електронний документообіг у сфері оподаткування має певні особливості.

Необхідно зауважити, що особливості організації електронного документообігу у сфері оподаткування урегульовано насамперед у Податковому кодексі України від 02.12.2010 № 2755-VI (далі ПК України). Так, у нормі п. 42.1 ст. 42 ПК України визначено перелік документів з питань адміністрування обов'язкових платежів, податкового контролю, які мають відображатися в електронному кабінеті платника податків, та вимоги до них. Отже, важливим елементом механізму електронного документообігу у сфері оподаткування є електронний кабінет платника податків, адже надання користувачам документів, інформації та послуг, передбачених ПК України, та їхнє отримання було однією із цілей запровадження інформаційно-телекомунікаційної системи «Електронний кабінет» (далі електронний кабінет).

Електронний кабінет запроваджено на базі наявного електронного сервісу «Електронний кабінет платника», що функціонував у дослідній експлуатації. Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 14.07.2017 № 637 «Про затвердження Порядку функціонування Електронного кабінету» електронний кабінет забезпечує електронну форму взаємодії між

платниками податків і державними, зокрема контролюючими, органами з питань реалізації прав та обов'язків у сфері оподаткування. Також електронний кабінет є засобом електронної ідентифікації платника податків в онлайн-новому форматі.

Утім, у платника податків можуть виникати проблеми, пов'язані із роботою системи «Електронний кабінет», оскільки, як наголошують А. Стріжкова й О. Шаповалова, усе ще залишається можливість для зловживання контрольними повноваженнями з боку ДПС України [7, с. 26] та для корупційних ризиків [8, с. 17]. Наприклад, під час реєстрації податкових накладних, заповнення податкової декларації тощо. У зв'язку з тим, що суб'єкти господарювання активно заперечують в адміністративному та судовому порядку такі дії ДПС України, вважаємо слушною пропозицію О. Шаповалової у межах цифрової платформи «Уряд для бізнесу» розміщувати посилання на рішення у Реєстрі судових рішень щодо визнання за контролюючими органами та їхніми представниками діяльності — неправомірної та (або) їхніх актів — недійсними [7, с. 26]. Оскільки у таких випадках платник податків звертається до ДПС України за їхнім вирішенням, то водночас може виникнути конфлікт інтересів. Отже, доцільно у законодавстві передбачити норми про право платника податків у таких випадках звернутися не до ДПС України, а до третьої особи, яка б фіксувала проблеми функціонування електронних сервісів, розміщених на офіційному вебпорталі ДПС України, та їх вирішувала.

Новелами ПК України є норми про можливість платників податків, які подають звітність в електронній формі та (або) пройшли електронну онлайн-ідентифікацію в електронному кабінеті, обрати спосіб взаємодії з контролюючим органом засобами електронного зв'язку в електронній формі. Зокрема, платник податків може у такий спосіб листуватися з контролюючим органом (п. 42.4 ст. 42; п. 45.3 ст. 45).

У зазначеному контексті варто звернутися до змісту наказу Міністерства фінансів України від 06.06.2017 № 557 «Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами» (у редакції наказу від 01.06.2020 № 261). Саме у цьому наказі визначено: систему електронних документів

у сфері оподаткування (документи податкової звітності, зі сплати єдиного внеску, фінансової та статистичної звітності, податкові та акцизні накладні тощо); порядок створення, подання, приймання, ідентифікації, оброблення, зберігання, використання електронних документів.

Позитивною стороною реформування системи оподаткування в Україні є урегулювання у ПК України механізму проведення електронної перевірки та її особливостей. Це відповідає положенням Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Зокрема, суттєвими ознаками перевірки є такі: за змістом є документальною невідною позаплановою перевіркою; проводиться на підставі заяви платника податків; заява подається до контролюючого органу, в якому платник перебуває на податковому обліку; проводиться щодо платників податків із незначним ступенем ризику (пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75).

Окрім того, електронна перевірка має певний порядок і формат проведення (інформація про це оприлюднюється на вебпорталі ДПС України у рубриці «Податковий аудит»). Однак, беручи до уваги те, що відповідно до ПК України електронна перевірка є окремим видом податкової перевірки, вважаємо за доцільне запропонувати вживати дефініцію «електронна податкова перевірка», акцентуючи так увагу, що вона проводиться у сфері оподаткування.

У зазначеному контексті доречним було визначення у законодавстві переліку інформації, яку платник податків має обов'язково зазначити у заяві поряд із загальними обліковими даними. Зокрема, норми про це містить Порядок подання платником податків заяви про проведення документальної невідною позапланової електронної перевірки та ухвалення рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.11.2015 № 1040. Так, платник податків зобов'язаний зазначити у заяві інформацію про: податкові періоди господарської діяльності, що підлягають електронній перевірці; систему оподаткування, що застосовується платником податків; перелік податків, які будуть перевірені під час проведення електронної перевірки (за наявності технічної можливості їх перевірки контролюючими органами); ведення в електронному вигляді бухгалтерського обліку та

первинних документів, які підтверджують правомірність ведення бухгалтерського обліку (п. 2 розд. II).

Варто зазначити, що електронні податкові перевірки в Україні запроваджувалися поетапно відповідно до внесених змін до Перехідних положень ПК України:

з 01.01.2014 — для платників податків, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності;

з 01.01.2015 — для суб'єктів господарювання мікро-, малого та середнього бізнесу;

з 01.01.2016 — для інших платників податків.

Ще одна особливість електронного документообігу у сфері оподаткування стосується надання електронних документів великим платником податків на запит контролюючого органу. У ПК України визначено загальні вимоги щодо цього процесу. Такий платник зобов'язаний надати засобами електронного зв'язку в електронній формі копії документів, що створюються ним в електронній формі, не пізніше двох робочих днів, що настають за днем отримання запиту. Йдеться про документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансової звітності та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів (ст. 85).

Зазначений механізм деталізовано у наказі Міністерства фінансів України від 07.11.2011 № 1393 «Про затвердження Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки». Платник податків повинен мати: програмне забезпечення з ведення бухгалтерського обліку для формування електронних документів у визначеному цим Порядком форматі; доступ до мережі Інтернет і можливість відправлення (приймання) електронних повідомлень електронною поштою; отримані у кваліфікованого надавача електронних довірчих послуг кваліфіковані сертифікати відкритих ключів посадових осіб юридичної особи, що мають право підпису (керівника, бухгалтера), та (або) кваліфікованої електронної печатки (за наявності) (п. 2.1). Окрім того, норми Порядку зобов'язують надіслати зазначені документи до органу ДПС України, в якому суб'єкт господарювання як



платник податків перебуває на податковому обліку, за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки (п. 3.2).

У документі передбачено, що після початку електронної перевірки платник податків зобов'язаний надати у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки. Іншим є порядок надання документів на запит органу ДПС України. У такому випадку платник зобов'язаний надати засобами електронного зв'язку копії документів, що створюються ним в електронній формі, а також копії первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності й інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів.

Електронні документи, пов'язані з предметом перевірки, надаються платником податків після початку документальної перевірки. В аналізованому Порядку визначено вимоги до їхнього подання.

Позицію контролюючого органу щодо різних питань використання електронних документів було визначено у Листі Державної фіскальної служби України від 04.01.2017 № 30/6/99-99-15-02-02-152. Зокрема, у Листі зазначено можливість ведення платниками податків винятково в електронному вигляді документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування, із обчисленням та сплатою податків і зборів. Також у Листі йдеться про використання документів, створених в електронному вигляді, про вимоги до таких документів та порядку їхнього зберігання, про обов'язок платників податків, які ведуть електронний документообіг, під час проведення перевірок надати посадовим особам контролюючого органу на їхню вимогу копії документів, що належать до предмета перевірки. Стосовно використання цифрового підпису в окремих документах бухгалтерського обліку, то зазначено, що регулювання цих питань здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, а також інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Проте важливо брати до уваги аргументацію науковців про те, що проведення електронних

податкових перевірок супроводжується збиранням та обробленням персональних даних користувачів, які повинні бути належно захищеними законом та належною практикою правозастосування організаційно і технічно [8, с. 15—16]. А тому з метою захисту інформаційних прав суб'єктів господарювання як учасників податкових правовідносин під час надання їм електронних послуг у сфері оподаткування підтримуємо пропозицію щодо ухвалення спеціалізованого акта з єдиними правилами доступу до інформації та використання електронних документів, забезпечення конфіденційності та контролю за цілісністю інформації [6, с. 82].

Особливістю сучасного стану застосування електронної податкової перевірки є та, що під час її проведення застосовують електронний аудит. Оскільки предметом нашого дослідження є інститут електронної перевірки та електронного аудиту суб'єктів господарювання як платників податків, то звернемося також до положень Господарського кодексу України від 16.01.2003 № 436-IV (далі ГК України). Нормою ст. 363 ГК України визначено два види аудиту: аудит фінансової звітності та державний фінансовий аудит.

Аудит фінансової звітності визначено як перевірку юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання чи іншого суб'єкта, що здійснюється суб'єктами аудиторської діяльності. Предметом такого аудиту є дані бухгалтерського обліку і показники фінансової звітності та (або) консолідованої фінансової звітності.

Державний фінансовий аудит — це перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Варто зазначити, що такі ж визначення містять, відповідно, Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (ст. 1) та Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» (ст. 3). Натомість, як свідчить аналіз законодавства України, у його нормах не визначено загальний термін «електронний

аудит» як вид аудиту та його різновиди, тому законодавство з цих питань потребує удосконалення.

Також у законодавстві України, зокрема у нормах ПК України, не сформульовано змісту терміна «електронний аудит» та його особливості. А тому у процесі внесення змін до ПК України можна використати досвід регулювання цього питання у Податковому кодексі Азербайджанської Республіки від 11.07.2000 № 905. У ньому визначено, що електронний аудит є податковою перевіркою, яка проводиться шляхом забезпечення прямого чи дистанційного доступу до фінансових (бухгалтерських) даних платника податків, що зберігаються в електронному форматі.

Щодо наукових джерел, то в проаналізованих нами працях вживаються терміни «комп'ютерний (електронний) аудит» і «електронний аудит». Зокрема, термін «комп'ютерний (електронний) аудит» застосовують для означення перевірки бухгалтерських операцій (та їхніх джерел походження) суб'єкта господарювання, наданих в електронному вигляді за допомогою відповідного спеціалізованого програмного забезпечення, з метою визначення їхньої достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству [9, с. 12].

На думку А. Вольних, М. Живко, І. Подік, електронний аудит є перевіркою бухгалтерських операцій. Він здійснюється в електронному середовищі за допомогою комп'ютеризованих інструментів із використанням методів аудиту [10]. Г. Білецька, Н. Ковтунович звертають увагу на таку його особливість, як здійснення через електронні форми податкової звітності, документообіг та відповідні комп'ютеризовані програми аналізу даних і файлів бухгалтерського обліку [11, с. 108].

Оскільки мова йде про електронний аудит, який використовується у сфері оподаткування, то нами пропонується для його визначення вживати термін «електронний податковий аудит». Вважаємо, що електронний податковий аудит — це вид аудиту, що полягає у перевірці та аналізі контролюючими органами фактичного стану справ щодо достовірності податкової звітності і правильності ведення податкового обліку платником податків із застосуванням інформаційних технологій.

Із урахуванням зазначеного, можна виокремити такі суттєві ознаки електронного подат-

кового аудиту під час електронної податкової перевірки:

- є окремим видом аудиту;
- здійснюється у сфері оподаткування;
- проводиться контролюючими органами;
- здійснюється із застосуванням інформаційних технологій (електронних форм звітності і документообігу та комп'ютерних програм);
- його предметом є електронні документи податкової звітності й обліку, а об'єктом — достовірність податкової звітності і правильність ведення податкового обліку;
- є методом здійснення електронної податкової перевірки.

Особливістю електронного податкового аудиту є й та, що під час процедури електронної податкової перевірки використовується стандартний податковий аудиторський файл (*Standard Audit File for Tax (SAF-T)*). Його було запроваджено 2005 р. Комітетом з фіскальних питань Організації економічного співробітництва та розвитку в Європі (ОЕСР) [11, с. 108] і вперше застосовано у Сінгапурі. На сьогодні стандартний податковий аудиторський файл використовують держави — члени Європейського Союзу (Австрія, Болгарія, Литва, Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Норвегія, Польща, Португалія, Швеція) та інші країни, зокрема Азербайджан. Досвід цих країн свідчить про такі особливості його застосування:

- є уніфікованим стандартизованим форматом надання податкової інформації в електронному вигляді;
- формується платниками податків;
- подається до контролюючих органів;
- застосовується спеціалізоване програмне забезпечення.

Ще однією його суттєвою ознакою є та, що платник податків отримує після завершення контрольно-перевірних процедур протокол аудиту із висновками за результатами електронної податкової перевірки [12]. Варто звернути увагу й на такі особливості, як скорочення часу на проведення податкових перевірок (у півтора рази) та збільшення ймовірності виявлення фактів ухилення від податків (до 90—95 %) [13].

Щодо регулювання цього питання в Україні, то для запровадження електронного податкового аудиту велике значення мало підписання 23.07.2020 Меморандуму про взаєморозуміння

між Україною як Позичальником та Європейським Союзом як Кредитором щодо отримання Україною макрофінансової допомоги (далі Меморандум). Із метою виконання Меморандуму Міністерство фінансів України 2020 р. розробило Концепцію упровадження е-аудиту для платників податків (далі Концепція). Виконання Концепції передбачено на період до 2027 р., протягом якого необхідно реалізувати такі основні завдання у визначені терміни:

1) запровадження обов'язкового подання великими платниками податків на запит контролюючого органу під час проведення перевірки стандартного аудиторського файлу (*SAF-T UA*) та його аналіз за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення з використанням сучасних методик аудиту — з 01.01.2023;

2) запровадження обов'язкового подання усіма великими платниками податків стандартного аудиторського файлу (*SAF-T UA*) — з 01.01.2025;

3) запровадження обов'язкового подання усіма платниками ПДВ стандартного аудиторського файлу (*SAF-T UA*) — не раніше 01.01.2027;

4) ухвалення відповідних змін до податкового законодавства.

Наступним кроком стало внесення змін до Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі під час проведення документальної перевірки, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 15.09.2020 № 561 (далі Наказ № 561), які набрали чинності у листопаді 2021 р. Саме Наказом № 561 було врегульовано процедуру електронного аудиту великих платників податків. Зокрема, для цього великий платник податків повинен мати програмне забезпечення з ведення бухгалтерського обліку для формування електронних документів у форматі XML у вигляді стандартного аудиторського файлу (*SAF-T UA*). Внесеними змінами до Порядку було визначено, що файл *SAF-T UA* є електронним файлом стандартизованої структури. Він має містити експортовані з вихідної системи обліку достовірні дані про фінансово-господарський стан такого платника податків за певний період та за певною структурою.

Структуру стандартного аудиторського файлу (*SAF-T UA*) наведено у додатку до Наказу № 561. У такому файлі має бути відображено: загальну інформацію про платника податків;

інформацію щодо елементів облікової політики; опис типів господарських операцій; дані про власників (засновників) юридичної особи; інформацію про застосовувані рахунки (субрахунки) бухгалтерського обліку для ведення господарської діяльності суб'єкта господарювання; дані щодо контрагентів, з яким суб'єкт господарювання мав господарські відносини; інформацію про вид та обсяги продукції (товарів), запаси, необоротні активи тощо.

У результаті аналізу Наказу № 561 можемо визначити такі загальні вимоги щодо процедури надання платником податків електронних документів (інформації) у вигляді стандартного аудиторського файлу (*SAF-T UA*): контролюючий орган направляє платнику податків запит у довільній формі про надання електронних документів; запит має містити вказівку про можливі способи надання електронних документів, електронну адресу та контактні телефони відповідальних осіб.

Змістом цих положень Наказу № 561 визначено права та обов'язки великих платників податків і контролюючого органу під час податкового аудиту. Так, великий платник податків зобов'язаний надати електронні документи (інформацію) не пізніше двох робочих днів, що настають за днем отримання запиту від контролюючого органу.

Натомість контролюючий орган має підтвердити прийняття електронних документів, направивши великому платнику податків повідомлення засобами телекомунікаційного зв'язку. Якщо ж під час проведення перевірки у посадових осіб контролюючого органу виникне необхідність розглянути і дослідити електронні документи, які платник податків не надав, то останній зобов'язаний забезпечити доступ посадових осіб контролюючого органу до таких документів за місцезнаходженням платника податків та його підрозділів або додатково їх надати на вимогу контролюючого органу в порядку та обсязі, визначених у запиті. Документи надаються не пізніше двох робочих днів з дня, що настає за днем отримання запиту контролюючого органу (п. 3.8).

На інші особливості використання стандартного аудиторського файлу звернули увагу А. Вольних, М. Живко, І. Подік. Вони зазначили, що такий файл забезпечує фіскальним органам доступ до необхідної інформації та

дає змогу здійснювати контрольні дії без виїзду до платника податків [10, с. 164].

Усе зазначене підтверджує перспективність запровадження електронного податкового аудиту на основі стандартного аудиторського файлу. Саме із цією метою та на виконання положень Меморандуму та Концепції Міністерством фінансів України розроблено законопроект № 6255 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо впровадження електронних перевірок (е-аудит)». Якщо проаналізувати назву законопроекту, то його автори ставлять знак рівності між електронною перевіркою та електронним аудитом. Такий підхід вважаємо некоректним, адже, на нашу думку, електронний податковий аудит є методом здійснення електронної податкової перевірки. Із урахуванням зазначеного, вважаємо за доцільне запропонувати назву законопроекту у такій редакції: «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження електронного податкового аудиту під час проведення електронних податкових перевірок».

Законопроектом передбачено внесення змін у частині обов'язку платників податків подавати до контролюючих органів стандартний аудиторський файл *SAF-T* протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року. Слід зазначити, що такий обов'язок відповідно до Концепції виникатиме у великих платників податків з 01.01.2025, а у платників ПДВ — з 01.01.2027. Законопроектом також передбачено встановлення відповідальності платників у вигляді штрафу за неподання, несвоєчасне подання, подання з помилками стандартного аудиторського файлу (*SAF-T*). Зокрема, для великих платників податків штраф складатиме 100 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року.

Однак огляд законодавства показав, що на сьогодні у ньому не визначено послідовності дій під час проведення електронного податкового аудиту. А це ускладнює результативність та якість аудиторських процедур під час електронної податкової перевірки. Тому вважаємо за доцільне розробити Стандарт проведення електронного податкового аудиту, в якому визначити процедуру його проведення.

Упровадження в Україні електронного податкового аудиту під час проведення електронних податкових перевірок вимагає не лише

змін у законодавстві з метою реалізації основних положень Меморандуму, Концепції, а й розроблення і запровадження спеціального програмного забезпечення, а також проведення відповідного навчання працівників ДПС України та платників податків. Метою зазначених та інших змін має стати захист прав платників податків під час надання їм електронних послуг у сфері оподаткування.

**Висновки.** Унаслідок аналізування законодавства та наукових джерел з'ясовано такі елементи механізму проведення електронної податкової перевірки суб'єктів господарювання: функціонування електронного кабінету, який забезпечує електронну форму взаємодії між платниками податків і державними органами та електронну ідентифікацію платника податків в онлайн-овому форматі; обмін електронними документами з контролюючими органами; надання електронних документів великим платником податків на запит контролюючого органу; застосування електронного податкового аудиту; подання великими платниками податків стандартного аудиторського файлу *SAF-T*.

Виявлено окремі проблеми, які стосуються: функціонування електронних сервісів, розміщених на офіційному вебпорталі ДПС України; захисту персональних даних суб'єктів господарювання як платників податків; невизначеності у законодавстві дефініцій «електронний аудит», «електронний податковий аудит» та послідовності дій під час проведення електронного податкового аудиту.

Для вирішення цих проблем запропоновано: у ст. 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» додати визначення дефініції «електронний аудит»; під час внесення змін до ПК України у ст. 14 визначити дефініцію «електронний податковий аудит» та передбачити норму про можливість платника податків у разі виникнення проблем функціонування електронних сервісів, розміщених на офіційному вебпорталі ДПС України, звертатися не до органу ДПС України, а до третьої особи, яка б їх фіксувала та вирішувала; розробити Стандарт проведення електронного податкового аудиту, в якому визначити процедуру його проведення; підтримати пропозицію науковців щодо ухвалення спеціалізованого акта з єдиними правилами підготовки, доступу до електронних документів та їхнього використання.



Сподіваємося, що внесення змін до законодавства України сприятиме широкому запровадженню електронного податкового аудиту. А це насамперед забезпечить ризикоорієнтований підхід під час проведення електронних податкових перевірок, підвищить їхню ефективність та оперативність, створить для суб'єктів господарювання як платників податків можливості щодо самоперевірки поданої податкової звітності, виправлення виявлених розбіжностей, і як результат — зменшить кількість податкових правопорушень. Окрім того, чи не найважливішим наслідком використання сучасних технологій у сфері оподаткування має стати

зменшення особистих контактів між платником податків та контролюючим органом, а отже, зниження впливу корупційних ризиків та «людського фактора» у цій сфері.

Подальшими напрямками досліджень можуть бути: надання електронних послуг платникам податків через електронний кабінет; порядок обміну електронними документами суб'єкта господарювання як платника податків з контролюючим органом; особливості проведення електронної податкової перевірки суб'єкта господарювання із застосуванням електронного податкового аудиту; проблеми застосування стандартного аудиторського файлу (*SAF-T*) під час електронного податкового аудиту.

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Держава в мережі: як Естонія досягла лідерства в поширенні електронних послуг. *Європейська правда*. 23.04.2018. URL: <https://www.eurointegration.com.ua/experts/2018/04/23/7080831/> (дата звернення: 27.12.2021).
2. Уряд спрощує процес відкриття бізнесу. *Ліга закон*. 04.08.2021. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-sproshchuye-proces-vidkrittya-biznesu-premyer-ministr> (дата звернення: 27.12.2021).
3. Левицька Н. Використання цифрових технологій у праві. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 9. С. 165—169. <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2019.9.27>
4. Юдін В.В. Трансформація суб'єктів господарювання в умовах цифровізації економіки. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2020. Вип. 6. Т. 2. С. 53—60. <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2020.6-2.10>
5. Вінник О. Господарські відносини в умовах цифровізації та їх правове регулювання. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 5. С. 56—62. <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.5.09>
6. Правове забезпечення віртуалізації інфраструктури національної економіки України. За ред. С.В. Глібка, А.В. Стріжкової. НДІ прав. забезп. інновац. розвитку НАПрН України. Харків, 2019. 184 с.
7. Шаповалова О.В. Цифрова платформа електронного адміністрування податку на додану вартість. *Право та інноваційне суспільство*. 2018. № 2. С. 23—30. <https://doi.org/10.31359/2309-9275-2018-11-2-23>
8. Стріжкова А.В. Концепція «держава у смартфоні»: напрям державної політики чи засіб модернізації економічного та суспільного розвитку України. *Право та інновації*. 2019. № 3 (27). С. 14—19. <https://doi.org/10.31359/2311-4894-2019-27-3-14>
9. Електронний аудит — сучасна форма електронного контролю (світові тенденції та етапи запровадження). За заг. ред. Г.М. Білецької. Київ: Алерта, 2018. 206 с.
10. Подік І.І., Живко М.О., Вольних А.І. Електронний аудит на основі податкового аудиторського файлу: світовий досвід та українські перспективи. *Соціально-правові студії*. 2018. Вип. 1. С. 158—166. <https://doi.org/10.32518/2617-4162-2018-1-158-166>
11. Білецька Г.М., Ковтунович Н.Л. Щодо особливостей світових тенденцій запровадження та здійснення е-аудиту. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 3. С. 107—110.
12. Organization for Economic Cooperation and Development. Guidance for the Standard Audit File-Tax, Version 2.0: Appendix B: SAF-T Schema version. URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/45167181.pdf> (дата звернення: 28.12.2021).
13. Asadov A. E-audit and minimization of risks of the tax evasion. *Azerbaijanin Vergi Jurnalı*. 2015. № 1 (121). URL: <http://vergijurnali.az/upload/File/2015-1.A.Asadov.pdf> (дата звернення: 29.12.2021).

Надійшла 20.12.2021

## REFERENCES

1. Derzhava v merezhi: yak Estoniia dosiahla liderstva v poshyrenni elektronnykh posluh. *Yevropeiska pravda*. 23.04.2018. URL: <https://www.eurointegration.com.ua/experts/2018/04/23/7080831/> [in Ukrainian].
2. Uriad sproshchuye protses vidkrittia biznesu. *Liha zakon*. 04.08.2021. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-sproshchuye-proces-vidkrittya-biznesu-premyer-ministr> [in Ukrainian].
3. Levytska N. Vykorystannia tsyfrovoykh tekhnolohii u pravi. *Pidpriemnytstvo, hospodarstvo i pravo*. 2019. No. 9. P. 165-169. <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2019.9.27> [in Ukrainian].

4. Yudin V.V. Transformatsiia subiektiv hospodariuvannia v umovakh tsyfrovizatsii ekonomiky. *Naukovyi visnyk publichnoho ta pryvatnoho prava*. 2020. Iss. 6. Vol. 2. P. 53-60. <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2020.6-2.10> [in Ukrainian].
5. Vinnyk O. Hospodarski vidnosyny v umovakh tsyfrovizatsii ta yikh pravove rehuliuвання. *Pidpriemnytstvo, hospodarstvo i pravo*. 2020. No. 5. P. 56-62. <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.5.09> [in Ukrainian].
6. Pravove zabezpechennia virtualizatsii infrastruktury natsionalnoi ekonomiky Ukrainy. Za red. S.V. Hlibka, A.V. Strizhkovoї. NDI prav. zabezp. innovats. rozvytku NAPrN Ukrainy. Kharkiv, 2019. 184 p. [in Ukrainian].
7. Shapovalova O.V. Tsyfrova platforma elektronnoho administruvannia podatku na dodanu vartist. *Pravo ta innovatsiine suspilstvo*. 2018. No. 2. P. 23-30. <https://doi.org/10.31359/2309-9275-2018-11-2-23> [in Ukrainian].
8. Strizhkova A.V. Kontseptsiia “derzhava u smartfoni”: napriam derzhavnoi polityky chy zasib modernizatsii ekonomichnoho ta suspilnoho rozvytku Ukrainy. *Pravo ta innovatsii*. 2019. No. 3 (27). P. 14-19. <https://doi.org/10.31359/2311-4894-2019-27-3-14> [in Ukrainian].
9. Elektronnyi audyt – suchasna forma elektronnoho kontroliu (svitovi tendentsii ta etapy zaprovadzhennia). Za zah. red. H. M. Biletskoi. Kyiv: Alerta, 2018. 206 p. [in Ukrainian].
10. Podik I.I., Zhyvko M.O., Volnykh A.I. Elektronnyi audyt na osnovi podatkovoho audytorskoho failu: svitovy dosvid ta ukraïnski perspektyvy. *Sotsialno-pravovi studii*. 2018. Iss. 1. P. 158-166. <https://doi.org/10.32518/2617-4162-2018-1-158-166> [in Ukrainian].
11. Biletska H.M., Kovtunovych N.L. Shchodo osoblyvosti svitovykh tendentsii zaprovadzhennia ta zdiisnennia e-audytu. *Porivnialno-analitychne pravo*. 2017. No. 3. P. 107-110. [in Ukrainian].
12. Organization for Economic Cooperation and Development. Guidance for the Standard Audit File-Tax, Version 2.0: Appendix B: SAF-T Schema version. URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/45167181.pdf>
13. Asadov A. E-audit and minimization of risks of the tax evasion. *Azerbaijanin Vergi Jurnalı*. 2015. No. 1 (121). URL: <http://vergiyjurnali.az/upload/File/2015-1.A.Asadov.pdf>

Received 20.12.2021

E.S. Dmytrenko

Vadym Hetman Kyiv National University of Economics, Kyiv, Ukraine  
[orcid.org/0000-0002-1469-052X](https://orcid.org/0000-0002-1469-052X)

#### ESTABLISHMENT AND DEVELOPMENT OF THE INSTITUTE OF ELECTRONIC TAX AUDIT ECONOMIC ENTITIES IN UKRAINE

The article clarifies the issue of the formation of electronic document management under the laws of Ukraine. Peculiarities and problems of providing electronic services to economic entities through the electronic office of the taxpayer are considered. Attention is paid to the ways in which the taxpayer interacts with the controlling authority by electronic means of communication.

The essential features of the electronic tax audit, which is carried out based on the application of the business entity as a taxpayer, have been identified. The stages of introduction of electronic tax audits in Ukraine have been clarified. The procedure for providing electronic documents at the request of the controlling body by an economic entity that is a large taxpayer is considered. Emphasis is placed on the general requirements for the provision of electronic documents in electronic form by such taxpayers during the documentary audit.

Based on the analysis of the legislation of Ukraine, it is concluded that it does not define the terms “electronic audit” and “electronic tax audit”. To solve this problem, it is proposed to add their definitions in Article 1 of the Law of Ukraine “On Auditing Financial Reporting and Auditing” and Article 14 of the Tax Code of Ukraine, as well as the author’s definition of “electronic tax audit”.

The analysis of changes in the legislation of Ukraine and the experience of the European Union member states clarifies the features and problems of using the standard audit file (SAF-T) in the electronic tax audit of taxpayers. Attention is drawn to the need to regulate the procedure for conducting electronic tax audits in legislation and to develop a Standard for conducting this type of audit. It is proposed to make other changes to the legislation of Ukraine to protect the rights of economic entities when providing them with electronic services in the field of taxation.

**Keywords:** economic entities, taxpayers, electronic document management in the field of taxation, electronic tax audit, electronic tax audit, standard audit file (SAF-T).