

УДК 336.225

DOI <https://doi.org/10.32689/2522-4603.2025.2.2>**Валентин БОРТНИК**

кандидат юридичних наук, доцент, завідувач кафедри адміністративного, фінансового та банківського права Навчально-наукового інституту права ім. князя Володимира Великого
ПрАТ «ВНЗ «Міжрегіональна Академія управління персоналом»

ORCID: 0000-0002-1226-6215

Юлія ЛІСОВСЬКА

кандидат юридичних наук, заступник завідувача кафедри адміністративного, фінансового та банківського права Навчально-наукового інституту права ім. князя Володимира Великого
ПрАТ «ВНЗ «Міжрегіональна Академія управління персоналом», ivsd@i.ua

ORCID: 0000-0001-9278-4487

Олексій ПРИЙМАК

здобувач вищої освіти Навчально-наукового інституту права ім. князя Володимира Великого
ПрАТ «ВНЗ «Міжрегіональна Академія управління персоналом», priymak.alexey@gmail.com

ORCID: 0009-0008-0384-1856

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

У статті розглянуто сучасні аспекти податкового адміністрування. На сьогоднішній день у світлі економічної політики України, що динамічно прогресує, податкове адміністрування кардинально відрізняється від учорашнього податкового контролю. Слід зазначити, що вектор розвитку у цій сфері переважно позитивний. Така тенденція пов'язана з тим, що всі сфери життя суспільства на сучасному етапі схильні до цифровізації, при цьому податковий контроль не є винятком.

Визначено пріоритетні напрями його удосконалення і розвитку в умовах трансформаційних змін; сформульовано систему першочергових заходів, які відкриють можливості для підвищення ефективності системи податкового адміністрування в країні, що надасть новий поштовх для розвитку національної економіки та української держави загалом.

Особливу актуальність аналізованої нами проблематики викликають зовнішні фактори, з якими зіткнулося суспільство у період війни.

Ключові слова: податкове адміністрування, ПДВ, комплаєнс, податкові ризики, цифровізація, податкові органи.

Valentyn Bortnyk, Yulia Lisovska, Oleksiy Pryymak. CURRENT PROBLEMS OF TAX ADMINISTRATION

The article considers modern aspects of tax administration. Today, in the light of the dynamically progressing economic policy of Ukraine, tax administration is fundamentally different from yesterday's tax control. It should be noted that the vector of development in this area is predominantly positive. This trend is due to the fact that all spheres of society are currently prone to digitalization, and tax control is no exception.

Priority areas for its improvement and development in the context of transformational changes have been identified; a system of priority measures has been formulated that will open up opportunities for increasing the efficiency of the tax administration system in the country, which will provide a new impetus for the development of the national economy and the Ukrainian state as a whole.

The particular relevance of the issues we analyze is caused by external factors that society encountered during the war.

Key words: tax administration, VAT, compliance, tax risks, digitalization, tax authorities.

Постановка проблеми. Податкове адміністрування являється основним елементом фінансової системи держави, яким забезпечується наповнення бюджету. Відповідно саме за рахунок податкового адміністрування формуються умови для реалізації соціально-економічної політики. Від ефективності адміністрування податків залежить рівень довіри громадян до влади, інвестиційний клімат та стабільність економіки в цілому. Особливої актуальності питання податкового адміністрування набуває в умовах війни та повоєн-

ного відновлення, так як держава потребує значних ресурсів для підтримки національного господарства.

Незважаючи на проведені реформи, в Україні продовжують існувати невирішені проблеми у сфері податкового адміністрування, які стримують економічний розвиток та відповідно знижують рівень добровільної сплати податків. Податкове адміністрування в Україні залишається складним, непрозорим та неефективним, спостерігається присутність бюрократичних бар'єрів, нерівномірний

розподіл податкового навантаження, зловживання з боку як платників, так і контролюючих органів. Отже, наявність значних структурних проблем податкового адміністрування потребує їх точної ідентифікації та визначення шляхів для їх подолання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Теоретичні та практичні аспекти податкового адміністрування в Україні вивчало багато науковців, зокрема Вінницька О., Момотюк Л., Замула О., Ізмайлов Я.О., Єгорова І.Г., Барицький Р.О. та інші.

Проведений аналіз літератури в галузі податкового адміністрування показав, що в даний час систематичне вивчення проблем податкового адміністрування в нашій країні знаходиться на стадії становлення, активно йде процес накопичення матеріалу з аналізованої проблематики, створюється основа для глибшого її вивчення та подальших теоретичних та практичних розробок. Ще недостатньо повно висвітлено організаційно-методологічні питання, мало уваги приділено принципам та методам податкового адміністрування, не повною мірою вивчено напрями підвищення його якості, вимагають свого розвитку питання фінансового стимулювання результативності та ефективності податкового адміністрування.

Метою статті є визначення проблем податкового адміністрування в Україні та шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасні реалії такі, що кожен громадянин нашої країни так чи інакше є резидентом податкових правовідносин, які регулюються нормами цивільного та податкового законодавства України. Оскільки податкове законодавство містить низку колізій, а практична діяльність податкових органів пов'язана з безпосередньо проведенням податкового контролю, то неминучим стає зростання непорозуміння між суб'єктами податкового процесу: платниками податків та органами ДПС.

Податковий контроль за своїм об'єктивним змістом частково є мірою припинення та способом обмеження майнових прав приватних суб'єктів податкового права, проте при цьому прагне досягнення консенсусу з платниками податків та побудови довірчих і конструктивних взаємин. Сучасні тенденції показують, що при реалізації податкового контролю одним із найважливіших аспектів є безпосередня взаємодія з громадянами, прояв інтересу до їх проблем та налагодження позитивного контакту із платниками. На рівні податкових адміністрацій, в принципі, це можна розу-

міти як об'єктивну демократизацію процесу збирання податків, що гарантує раціональну участь громадян у різних етапах прийняття рішень у цьому процесі.

Ще вчора діяльність податкових органів обмежувалася формальним контролем та застосуванням фінансових санкцій до платників податків, у разі порушення ними податкового законодавства. Саме тому більшістю громадян України органи ДПС сприймалися як примусова державна організація, що, у свою чергу, спричинило стагнацію партнерських, довірчих відносин між суб'єктами. При цьому податковий контроль у сучасній економічній ситуації постійно посилюється. Податковий контроль здійснюється в рамках податкового адміністрування.

Податкове адміністрування – це діяльність державних органів з управління податковими відносинами та податковим виробництвом, пов'язана із забезпеченням збирання податків, здійсненням податкового контролю та застосуванням заходів впливу, впровадженням технологій збору податків, необхідних для отримання очікуваних надходжень до бюджету, прогнозуванням обсягів податкових надходжень [1].

На даний час податкові органи перевантажені. Це частково пов'язане з демографічними зрушеннями у поєднанні з обмеженим пулом доступних талантів, посиленими конкуренцією з боку інших секторів. Спостерігається нестача персоналу, збільшення навантаження на існуючих працівників і, можливо, навіть ризик для спроможності податкових органів ефективно надавати послуги. Ці проблеми виникають у наразі, збігаючись з бюджетною кризою, яка виникла в умовах повномасштабного вторгнення рф. В органах ДПС наявна значна кількість незаповнених вакансій. Це пов'язано з такими факторами як: мобілізація співробітників до лав Збройних Сил України, міграція співробітників за кордон, неконкурентна заробітна плата.

Крім дефіциту кваліфікованих кадрів існує проблема недосконалості податкового законодавства, так як часто норми Податкового Кодексу України суперечать одна одній. Відсутність нормативного забезпечення та роз'яснення дій платника в окремих ситуаціях, різні індивідуальні податкові консультації з одного і того самого питання та часта зміна офіційної позиції органів ДПС, є наслідком відсутності взаємодії між її структурними підрозділами.

У складних економічних умовах податковим органам як ніколи важливо підвищувати прибутковість за рахунок припинення

навмисної недоплати податків. Міжнародні податкові притулки є постійною проблемою та джерелом глибокого суспільного невдоволення. Втрати у вигляді недотримання вимог ПДВ з кожним роком зростають, що частково спричинено законним використанням лазівок у податкових системах, а частково ухиленням від сплати податків чи організованим великомасштабним податковим шахрайством. Боротьба з ухиленням від сплати податків та найбільш агресивними його формами є пріоритетом для податкових органів та основою їхньої компетенції. Для боротьби з ризиками ухилення від сплати податків реалізовано систему СМ КОР. Це новий механізм, який дозволяє автоматично аналізувати податкову накладну на наявність ризиків та запроваджений Податковим кодексом України для підвищення ефективності боротьби з ухиленням від оподаткування. Даний механізм було впроваджено у 2015 році. Дана система направлена на превентивний контроль та покликана підвищити рівень сплати податків, зменшення зловживань бізнесу та скороченню кількості податкових ризиків. Проте, незважаючи на правильні цілі її впровадження, вона не приносить бажаного результату. Податкові ризики, які визначені в рамках реалізації системи та закріплені податковим законодавством, є незрозумілими та не чіткими, їх перелік не відповідає актуальним проблемам податкового законодавства. Система СМ КОР ще більше збільшила рівень корупції в податкових органах та стала засобом маніпуляцій в руках недобросовісних працівників [3].

Також існує низька поінформованість громадян про їх права та обов'язки, що обумовлено формальним підходом податкових органів до роз'яснення законодавства, яке виражається у цитуванні положень Податкового кодексу України. Інтерфейс офіційних сайтів податкових органів часто незрозумілий, складно знайти необхідну інформацію.

Діюче податкове законодавство не враховує сучасні виклики обумовлені війною. З початком повномасштабного вторгнення було розширено перелік товарів, які звільняються від оподаткування. Перш за все це товари оборонного призначення, окремі лікарські засоби. Проте зміни в Податковий Кодекс України вносилися поспіхом та залишилися неопрацьованими на необхідному рівні. Так як залишається відкритими багато питань, такі як встановлення повного переліку УКТЕЗЕД товарів та послуг, які звільняються від оподаткування в умовах війни, форми звітування та строки за їх цільовим використанням.

Для вирішення проблем суб'єктів господарювання, які виникли в процесі війни Кабінетом міністрів України було схвалено «Національну стратегію доходів до 2030 року» у якій за для підвищення рівня надходження податків та зборів в умовах дотримання податкового законодавства було передбачено впровадження системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками). Проте на даний час алгоритм здійснення комплаєнсу на рівня податкових органів не відпрацьований та неузгоджений та здійснюється формально [7].

Важливою проблемою податкового адміністрування залишаються корупційні ризики. Наприклад, корупційні ризики в податковому адмініструванні можуть виникати внаслідок надмірно складних податкових кодексів, відсутності автономії з боку податкових органів, відсутності меритократичного набору, низьких стандартів професійної етики та високої дискреційності у зборі податків. В Україні наявність даних ризиків пов'язана з недосконалим переліком податкових пільг, слабким наглядом за їх розподілом, недостатніми аудиторськими можливостями, суперечливістю норм податкового законодавства, браком кваліфікованих кадрів, недостатньою інфраструктурою для повної цифровізації послуг.

Боротьба з податковими прогалинами ставить податкові органи у скрутне становище, оскільки рішення часто лежать поза компетенції податкових органів. Це робить тісну взаємодію з іншими частинами уряду необхідною. Коли такої взаємодії немає, податкові органи часто залишаються з мандатами, які – без необхідних інструментів – можуть бути важко або неможливо повністю виконати. Таким чином, для уряду України дуже важливо мати певне уявлення про типи проблем, з якими стикаються податкові органи, та рішення, до яких вони мають доступ. Погодження в такому масштабі – непросте завдання, але потенційна економія робить його пріоритетним.

Отже, найбільш актуальними проблемами податкового адміністрування в Україні є такі:

- складність податкової системи (часті зміни законодавства та його складність ускладнюють дотримання податкових норм);
- нестабільність податкового законодавства (постійні коригування створюють невизначеність для бізнесу та громадян);
- низький рівень податкової культури (недостатня поінформованість платників податків про свої обов'язки та права, формалізований підхід до перевірок замість ризик-орієнтованого, низький рівень податкового консультування, бюрократія та затягування процедур);

- недостатній контроль за збиранням податків (слабкий податковий контроль призводить до ухилення від сплати податків);

- низький рівень цифровізації послуг (впровадження цифрових інструментів знаходиться на початковому етапі, хоча впроваджено РРО, е-кабінети, Дія тощо – не завжди ці інструменти працюють ефективно, проблеми з кібербезпекою, збої в електронних сервісах ДПС);

- корупція в органах податкової служби (часті зловживання з боку співробітників, непрозорість роботи окремих структур податкової, тиск на бізнес, проблеми з поверненням ПДВ, що призводить до втрат до бюджету);

- недосконалість податкової політики (невідповідність між фіскальним навантаженням і рівнем послуг держави; відсутність стратегічного бачення: податкова політика часто використовується ситуативно);

- воєнні ризики (нестабільне надходження податків у зв'язку з воєнним станом, переорієнтація бюджетних пріоритетів на оборону; масова релокація бізнесу та трудової сили, втрата платників податків).

Для вирішення вищезазначених проблем необхідно перш за все далі цифровізувати та автоматизувати процеси, спростити пільги для зменшення корупційних ризиків, впровадити проведення освітніх кампаній для підвищення податкової культури, перейти на ризик-орієнтований підхід до перевірок, підвищувати довіру до податкових органів через прозору політику.

Перш за все для зменшення кількості проблем податковим адміністраціям необхідно використовувати комплексну стратегію, яка фокусується на використанні потенційних переваг цифрової трансформації, одночасно мінімізуючи її потенційні проблеми та недоліки.

Технологічні інновації та прогрес справді викликають динамічні та радикальні зміни у податковій екосистемі по всьому світу. З таким розвитком подій цифровізація податкових адміністрацій більше не є вибором, а необхідністю, тому податкові органи не можуть відставати у використанні цифрових технологій для оптимізації своєї діяльності [2].

Однак поряд із цими позитивними характеристиками шлях до цифровізації податкових адміністрацій зіткнувся з різними проблемами. Серед іншого, відсутність базової технологічної інфраструктури стала однією з помітних проблем в Україні. З іншого боку, проблеми, з якими стикається Україна, пов'язані з використанням даних для покращення дотримання податкового законодавства та спрощення процесів дотримання

податкового законодавства. Щоб скористатися всім потенціалом цифровізації, необхідно поєднати багато елементів. Революція вимагає як прийняття нових технологій, так й зміни моделей роботи та інших управлінських проблем. Це вимагає стійкості та наполегливості при проходженні різних етапів цифровізації.

На даний час в Україні функціонує податкове адміністрування 2.0, також відоме як «електронне адміністрування». Ця фаза була спрямована на використання цифрових інструментів та підходів на основі даних для оптимізації процесів податкового адміністрування. Податкові органи почали впроваджувати електронні системи подання декларацій, дозволяючи платникам податків подавати свої декларації у цифровому вигляді. Було створено онлайн-портали для податкових платежів та транзакцій, що дозволило платникам податків зручно виконувати свої податкові зобов'язання у режимі онлайн.

У рамках Податкового адміністрування 2.0 податкові органи почали використовувати аналітичні інструменти та алгоритми для виявлення платників податків із високим рівнем ризику та обробки даних. Було налагоджено співробітництво між податковими адміністраціями та іншими державними установами для сприяння обміну даними та інформацією з метою покращення зусиль щодо забезпечення відповідності. Хоча податкове адміністрування 2.0 принесло значні покращення податковим адміністраціям, воно ще не використало весь потенціал цифрових технологій [5].

У розвинених країнах вже використовується податкове адміністрування 3.0, яке передбачає майбутнє, в якому оподаткування стане невід'ємною частиною цифрових екосистем платників податків. Підключаючись до систем, які підприємства використовують для своїх операцій, транзакцій та комунікацій, податкові адміністрації можуть значно знизити тягар дотримання та підвищити точність. Податкове адміністрування 3.0 ще більше підкреслює важливість безпечних та ефективних каналів зв'язку між платниками податків та податковими органами для забезпечення своєчасного обміну інформацією, запитів та вирішення спорів. Однак ці додаткові функції та покращення також спричиняють складні наслідки.

З іншого боку, проблеми, які необхідно подолати по дорозі цифрової трансформації України, тісно пов'язані із загальним цифровим прогресом самої країни. Успішна та стійка реалізація стратегії цифровізації вимагає

від податкових адміністрацій бути проактивними та орієнтованими на попит.

Висновки. В Україні шлях реформування податкового законодавства у напрямку покращення податкового адміністрування почався з моменту її курсу на інтеграцію в Європейський союз. Проте незважаючи на реформування, бачимо значний перелік проблем податкового адміністрування, які залишаються невирішеними та стримують економічний розвиток нашої країни, а саме: складність податкового законодавства; недосконалість електронних систем, недостатній аналітичний інструментарій для контролю за ризиками, високий рівень корупції, недостатня комунікація між податковими органами і платниками. Вторгнення РФ в Україну ще більше загострило проблеми. Для того, щоб

податкові органи могли надати громадянам більш простий та сучасний досвід, їм потрібні ресурси. По-перше, податкові органи можуть створити нові можливості підвищення ефективності, модернізувавши застарілі системи. По-друге, знайшовши способи скорочення податкового шахрайства, можуть значно збільшити надходження. Таким чином, найбільші вигоди принесе комплексна трансформація, яка базується на чіткій, орієнтованій на майбутнє стратегії. Флагманом нового податкового адміністрування стає спрощення процедур податкового контролю з урахуванням інтересів та можливостей платників податків, впровадження цифрових технологій у цей процес. За наявності правильних інструментів і стратегій податкові органи мають змогу досягти значних успіхів.

Література:

1. Вінницька О., Момотюк Л. Теоретичні засади податкового адміністрування: основи фіскального управління. *Економічні горизонти*, 2024. № 1(27), с.142–149. URL: [https://doi.org/10.31499/2616-5236.1\(27\).2024.299231](https://doi.org/10.31499/2616-5236.1(27).2024.299231)
2. Е-реформа-2023: спілкування бізнесу й ДПС переходить у цифровий формат: «Дебет-Кредит» Український фінансово-бухгалтерський портал. 14.02.2023. URL: <https://news.dtk.ua/law/inspections/81720-e-reforma-2023-spilkuvannia-biznesu-i-dps-perexodit-u-cifrovii-format>.
3. Замула О. Розвиток системи адміністрування податків суб'єктів підприємницької діяльності України. *Вісник Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут" (економічні науки)*, 2023. № 1), С. 79–83. URL: <https://doi.org/10.20998/2519-4461.2023.1.79>
4. Ізмайлов Я. Розвиток інформаційних сервісів адміністрування податків в умовах глобалізації. *Актуальні питання оподаткування в країнах ЄС 2024*. URL: https://dpu.edu.ua/images/2024/Photo_dlya_novyn 2024
5. Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г., Барицький Р. О. Цифровізація та глобалізація системи адміністрування податків як драйвер інноваційного розвитку. *Бізнес Інформ*. 2024. № 7. С. 363–370. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-7-521-5>
6. Латковський П. П. Цифровізація та електронне урядування – ключ до реформ в Україні. *Наука та суспільне життя України в епоху глобальних викликів людства у цифрову еру (з нагоди 30-ти річчя проголошення незалежності України та 25-ти річчя прийняття Конституції України)* : у 2 т. : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 21 трав. 2021 р.) / за загальною редакцією С. В. Ківалова. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2021. Т. 2. С. 39–42.
7. Мащенко О. Податковий комплаєнс: сучасні проблеми та виклики. Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту) : збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф, 2024. С. 99. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/70343/1/VORONOVSKI-CHYTANNYA-2024-CHernivtsi-4-5-zhovtnya.pdf#page=100>
8. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) : Закон від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства: 18 червня 2024 р., № 3813-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3813-20#Text>.
10. M. Estevão. Why tax administrations are embracing digital transformation. 2021. URL: <https://blogs.worldbank.org/voices/why-tax-administrations-are-em-bracing-digital-transformation>