

*Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.*

*Ефективна економіка. 2022. № 11.*

**DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2022.11.23>**

**УДК 336.02**

*В. В. Пухальський,*

*к. е. н., доцент кафедри економіки, управління та туризму,*

*Міжрегіональна академія управління персоналом, м. Хмельницький, Україна*

*ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1145-0109>*

## **ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ**

*V. Pukhalskyi,*

*PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Economics,*

*Management and Tourism, Interregional Academy of Personnel Management,*

*Khmelnytskyi, Ukraine*

## **TAX CONTROL IN THE DIGITAL ECONOMY**

*Україна знаходиться у складних геополітичних та соціально-економічних умовах. Суб'єкти господарювання зменшили обсяги виробництва, значна кількість підприємств на сході, півдні та в центрі країни значно скоротили або взагалі припинили економічну діяльність. В таких умовах особливого значення набуває пошук додаткових джерел наповнення бюджету України, які можуть бути виявлені в результаті запровадження інформаційно-комунікаційних технологій, які збільшують швидкість обробки, передачі інформації; зменшують рівень корупції; спрощують доступ до даних та допомагають у веденні бізнесу; приводять до появи нових моделей підприємництва, впливають на економічний розвиток країни.*

*На підставі проведеного теоретичного дослідження з'ясовано, що удосконалення податкового контролю в Україні в умовах цифровізації*

економіки є актуальним та потребує глибокого дослідження та розробки рекомендацій щодо подальшого поглиблення цифровізації податкового адміністрування та контролю криптовалютних операцій.

Визначено вплив процесів цифровізації, які мають місце в сучасній економіці України на процедури податкового контролю. Проаналізовано темп цифровізації податкового адміністрування.

Значним недоліком в податковому контролі є відсутність нормативно-законодавчого регулювання податкового контролю віртуальних активів, що породжує низку зловживань, тому виникає потреба в удосконаленні податкового контролю за цими операціями. Для цього вивчено інструментарій податкового контролю віртуальних активів на прикладі трьох зарубіжних країн (США, Австралії та Фінляндії), який може в певній мірі адаптивно застосовуватися в українському податковому контролі таких активів.

З метою забезпечення ефективності податкового контролю в умовах цифровізації запропоновано удосконалювати його форми, які б максимально орієнтувалися на онлайн-взаємодію між платниками податків і податковою службою. До прогресивних форм податкового контролю віднесено горизонтальний податковий моніторинг, завдяки якому шляхом надання віддаленого доступу інспекторам органів ДПС до інформаційних систем і звітності, зменшиться: кількість податкових перевірок, навантаження на платників податків і ступінь впливу людського чинника в ході проведення податкової перевірки, кількість подання документів для проведення перевірки. Позитивною стороною зазначеної форми податкового контролю є оперативне виявлення і попередження порушень податкового законодавства. Податковий моніторинг потребує подальших теоретико-практичних досліджень та аналізу досвіду країн, які втілили зазначені способи взаємодії платників податків та контролюючих органів з метою запровадження в українську практику.

Узагальнюючи різні поняття цифрової економіки можна зробити висновок, що цифрові технології – це основа цифрової економіки. В умовах цифровізації економіки податковий контроль повинен базуватися на впровадженні та використанні різноманітних цифрових інформаційно-комунікаційних технологій, які оперативно дозволять збирати, аналізувати, порівнювати інформацію стосовно податкових зобов'язань платників податків, зводити до мінімуму податкові правопорушення, які виникають у зв'язку із запровадженням та використанням платниками податків цифрових

*технологій, які ускладнюють визначення податкового зобов'язання, вчасно розробляти заходи щодо стягнення податкового боргу.*

*Результати дослідження можуть бути використані під час розробки обґрунтованих заходів щодо підвищення ефективності податкового контролю, визначенні пріоритетних напрямків розвитку податкової системи України в умовах цифрової економіки.*

*Ukraine is facing difficult geopolitical and socio-economic conditions. Business entities have reduced their production volumes, a significant number of enterprises in the east, south and center of the country have significantly reduced or even stopped economic activity. In such conditions, it is of particular importance to find additional sources of filling the budget of Ukraine, which can be identified as a result of the introduction of information and communication technologies that increase the speed of processing, transmission of information; reduce corruption; simplify access to data and help in doing business; lead to the emergence of new models of entrepreneurship, affect the economic development of the country.*

*Based on the theoretical study, it is found that improving tax control in Ukraine in the context of digitalization of the economy is relevant and requires in-depth research and development of recommendations for further deepening the digitalization of tax administration and control of cryptocurrency transactions.*

*The influence of digitalization processes that take place in the modern economy of Ukraine on tax control procedures is determined. The pace of digitalization of tax administration is analyzed.*

*A significant drawback in tax control is the lack of regulatory and legislative regulation of tax control of virtual assets, which gives rise to a number of abuses, so there is a need to improve tax control over these operations. For this purpose, the tools of tax control of virtual assets on the example of three foreign countries (USA, Australia and Finland) are studied, which can be to some extent adaptively applied in the Ukrainian tax control of such assets.*

*In order to ensure the effectiveness of tax control in the context of digitalization, it is proposed to improve its forms, which would be maximally focused on online interaction between taxpayers and the tax service. The progressive forms of tax control include horizontal tax monitoring, due to which, by providing remote access to information systems and reporting to the inspectors of the State Tax Service, the number of tax audits, the burden on taxpayers and the degree of human factor in the course of a tax audit, the number of documents submitted for the audit*

*will be reduced. The positive side of this form of tax control is the prompt detection and prevention of violations of tax legislation. Tax monitoring requires further theoretical and practical research and analysis of the experience of countries that have implemented these methods of interaction between taxpayers and regulatory authorities in order to introduce them into Ukrainian practice.*

*Summarizing various concepts of the digital economy, we can conclude that digital technologies are the basis of the digital economy. In the context of the digitalization of the economy, tax control should be based on the introduction and use of various digital information and communication technologies that will promptly collect, analyze, compare information on tax liabilities of taxpayers, minimize tax offenses arising from the introduction and use of digital technologies by taxpayers that complicate the determination of tax liabilities, timely develop measures to collect tax debts, and ensure the timely collection of tax liabilities.*

*The results of the study can be used in the development of reasonable measures to improve the effectiveness of tax control, determining the priority areas of development of the tax system of Ukraine in the digital economy.*

**Ключові слова:** *цифрова економіка; інформаційно-телекомунікаційні технології; податковий контроль; віртуальні активи; криптовалюта; криптовалютні операції; горизонтальний податковий моніторинг.*

**Keywords:** *digital economy; information and telecommunication technologies; tax control; virtual assets; cryptocurrency; cryptocurrency transactions; horizontal tax monitoring.*

**Вступ.** Сучасний світ характеризується тим, що у всіх сферах життєдіяльності запроваджуються інформаційно-комунікаційні технології, які збільшують швидкість обробки та обсяги передачі інформації; зменшують рівень корупції та бюрократії; спрощують доступ до даних та допомагають у веденні бізнесу; приводять до появи нових моделей бізнесу та підприємництва, впливають на економічне зростання держави в цілому. За оцінками Українського інституту майбутнього цифрова економіка у ВВП найбільших країн світу у 2030 р. досягне 50–60%, а в Україні цей показник, може бути ще вищим – 65% ВВП (за реалізації форсованого сценарію розвитку цифрової економіки в Україні) [1]. Такі тенденції в економічному житті країни

впливають і на організацію податкового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання – платників податків.

В умовах цифровізації економіки податковий контроль повинен базуватися на впровадженні та використанні різноманітних цифрових інформаційно-комунікаційних технологій, які оперативно дозволяють збирати, аналізувати, порівнювати інформацію стосовно податкових зобов'язань платників податків, зводити до мінімуму податкові правопорушення, які виникають у зв'язку із запровадженням та використанням платниками податків цифрових технологій, які ускладнюють визначення податкового зобов'язання, вчасно розробляти заходи щодо стягнення податкового боргу.

**Мета статті** полягає у визначенні впливу нових цифрових інформаційно-комунікаційних технологій на удосконалення податкового контролю в Україні.

Автором виокремлено наступні завдання дослідження:

- дослідити термін «цифрова економіка»;
- визначити вплив процесів цифровізації, які мають місце в сучасній економіці України, на процедури податкового контролю;
- з'ясувати коло проблем, які стримують модернізацію податкового контролю;
- запропонувати шляхи вирішення проблем модернізації податкового контролю в Україні.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Удосконалення податкового контролю в Україні в умовах цифровізації економіки досліджено досить мало та потребують глибокого дослідження. Більшість досліджень і публікацій присвячуються цифровій економіці. Касперович Ю.В. розробив рекомендації щодо подальшого поглиблення цифровізації податкового адміністрування та контролю. Окремі аспекти правового регулювання оподаткування в умовах розвитку цифрової економіки досліджує Дмитрик О.О. Податковий контроль криптовалютних операцій досліджують Волосович С. та Баранюк С.

**Виклад основного матеріалу.** Досліджуючи термін «цифрова економіка» (Digital Economy) доречно зазначити, що він з'явився більше 20 років тому, однак до цього часу не тільки в Україні, але у світі загальноприйнятого і

гармонізованого його визначення немає. Першим дослідником з цього питання став канадський професор менеджменту Д. Тапстотт (1996 р.), однак автор не дає власне визначення цифрова економіка, а застосовує термін «епоха сітьового інтелекту» («Age of Networked Intelligence»), суть якого зводиться не лише до сітьових технологій, але і до взаємовідносин людей за допомогою сітьових технологій, яких «об'єднують інтелект, знання і творчість для здійснення прориву у створенні суспільного капіталу та благополуччя» [2]. Наступні дослідники (починаючи з 1999 р.) розглядають дефініцію «цифрова економіка» з точки зору її розвитку у часі. У 2001 р. найбільш повну характеристику поняття «цифрова економіка» наводить у своїй праці Томас Л. Мезенбург, який виділяє такі її основні аспекти, а саме:

- «інфраструктура бізнесу у вигляді обчислювальної техніки, програмного забезпечення і т. д. (e-business infrastructure);
- інтернет-торгівля (e-commerce);
- різна ступінь цінності робочої сили у цифровій і традиційній економіці (demographic and worker characteristics);
- ріст значимості традиційних галузей за допомогою використання цифрових технологій (firm and industry structure);
- ріст доданої вартості (price behavior) [3].

Сучасні підходи до трактування поняття «цифрова економіка» представляють собою дещо спрощені її визначення, переважно як економіка побудована на цифрових технологіях. Так, Rouse M. (2016 р.) зазначає, що «цифрова економіка – це всесвітня сітка видів економічної діяльності, які стали доступними завдяки інформаційно-комунікаційним технологіям. Іншими словами, цифрову економіку можна визначити як економіку, побудовану на цифрових технологіях» [4].

Деякі науковці цифрову економіку розглядають як господарську діяльність, у якій ключовим фактором виробництва є дані в цифровому вигляді або діяльність зі створення, поширення й використання цифрових технологій та пов'язаних із ними продуктів і послуг. На думку (Knickrehm M., Berthon V., Daugherty P. (2016 р.), «цифрова економіка представляє собою частину

загального обсягу виробництва, яка створюється різними «цифровими» ресурсами. Ці ресурси включають цифрові навички, цифрове устаткування (комплектуючі, програмне забезпечення та засоби зв'язку) й проміжні цифрові товари і послуги, які використовуються у виробництві. Даний підхід відображає суть цифрової економіки» [5]. Вайпан В.А. вважає, що «цифрова економіка представляє собою систему економічних відносин, у якій дані в цифровій формі виступають ключовим фактором виробництва у всіх її сферах» [6, с. 6].

На думку експертів Українського інституту майбутнього, цифрова економіка – це тип економіки, де ключовими факторами (засобами) виробництва є цифрові дані: числові, текстові тощо. Їх використання як ресурсу дає змогу істотно підвищити ефективність, продуктивність, цінність послуг та товарів, побудувати цифрове суспільство. Цифрова економіка охоплює бізнес у всіх галузях економічної діяльності, тобто не тільки в секторі інформації та телекомунікацій, а і у базових галузях промисловості, в сільському господарстві, будівництві тощо [1].

Найбільш повне та широке визначення поняття «цифрова економіка» сформульовано Всесвітнім банком, який під «цифровою економікою» розуміє систему економічних, соціальних і культурних відносин, побудованих на використанні цифрових інформаційно-комунікаційних технологій» [7].

Отже, аналізуючи вище наведене можна зробити висновок, що цифрові технології – це основа цифрової економіки.

Важливим питанням є визначення впливу процесів цифровізації, які мають місце в сучасній економіці України на процедури податкового контролю. Податкова служба України намагається адаптуватися до сучасних реалій. Якщо говорити про запровадження інформаційних технологій у діяльність органів ДПС України, то на даний час досить швидкими темпами розвивається цифровізація податкового адміністрування. У ДПС України функціонують такі інформаційно-телекомунікаційні системи (ІТ системи): «Податковий блок»; «Аналітичний блок»; «Управління документами»; «Єдине вікно подання електронної звітності», «Електронний кабінет», «Фінанси і персонал», «Державний реєстр фізичних осіб – платників податків», які затверджені

Головою ДПС 05.06.2020 р. Кожна із перелічених систем виконує завдання, які покладені на органи ДПС України. Наприклад, ІТ система «Податковий блок» передбачає такі чотири сегменти операційної діяльності податкової служби: реєстрація платників податків; обробка податкової звітності та платежів; облік платежів; податковий аудит. Через ІТ систему «Електронний кабінет» реалізовано такі сервіси для платників – Е-реєстри, Е-системи, Е-послуги та Е-розрахунки. Найбільш популярні – Е-реєстри, пошук фіскального чека, пошук марки акцизного податку, Е-послуги і податкова звітність [9].

Одним із кроків у напрямку цифровізації є запровадження сервісу «InfoTAX», який дає можливість платнику податків отримати інформацію про стан розрахунків з бюджетом, реєстраційні та облікові дані, результати обробки документів, виникнення податкового боргу, строки подання звітності та сплати податків, інформацію СЕА ПДВ тощо. На сьогодні до сервісу «InfoTAX» підключено майже 12 тисяч користувачів [8].

З 01.01.2021 р запроваджено Єдиний рахунок, який спрощує процес сплати податків і зборів, що контролюються ДПС, та єдиного внеску, податковий борг за такими платежами та недоїмку з єдиного внеску, грошові зобов'язання, які визначено на підставі податкових повідомлень-рішень. Також вагомим плюсом є те, що платник податків може вільно розпоряджатися коштами на єдиному рахунку.

Згідно офіційних даних ДПС України з початку 2020 р. подали податкову звітність у електронному вигляді 1977761 суб'єктів господарювання, що на 58967 суб'єктів господарювання більше або на 103 %, ніж у 2019 р. За 2020 р. платниками податків надіслано до органів ДПС 481041076 документів в електронному вигляді, що на 124498748 документів більше проти 2019 р. У розрізі поданих документів в електронному вигляді спостерігається така тенденція: акцизні накладні залишилися на рівні 4 % від загальної кількості поданих документів, а щодо податкової звітності, то спостерігається зростання у абсолютному та відносному значеннях. Проти 2019 р. приріст поданої податкової звітності становить 14 % (41 % – 27 %), щодо податкових накладних, то спостерігається їх зменшення на 14 % (55 % – 69 %) [8].

Податкова звітність, яка подається у електронному вигляді перевіряється камерально (арифметична перевірка, логічна взаємоузгодженість між різними формами звітності, порівняння показників за попередні періоди тощо) у органі ДПС, що значно прискорює процес перевірки, повідомлення про результати перевірки та унеможлиблює контакт між платником податків та працівником податкового органу, який здійснює перевірку податкової звітності. Крім того з 27.08.2021 р. набрав чинності Наказ Міністерства фінансів України (МФУ) від 15.09.2020 р. № 561, яким внесено зміни до Порядку надання документів великими платниками податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки, який ще у 2011 році був затверджений МФУ № 1393. Отже, на даний час електронний аудит проводиться лише у зв'язку з документальною перевіркою великих платників податків, а щодо інших платників податків поки, що електронний податковий аудит не поширюється. Не завжди малий і середній бізнес має кошти на запровадження програмного забезпечення з ведення бухгалтерського обліку для формування електронних документів у визначеному форматі, а саме у форматі XML, у вигляді стандартного аудиторського файлу SAF-T ua. Крім додаткових витрат на програмне забезпечення малий і середній бізнес посилається на складність у використанні цифрових сервісів, яка пов'язана з відсутністю необхідних навичок роботи у цифровому середовищі; комунікаціями з іншими контрагентами; виникненням певних ризиків, пов'язаних із зберіганням і особистих даних так, як цифрові технології сприяють відкритості інформації для держаних органів так і здійснення хакерських атак.

На сьогоднішній день значна частина фізичних осіб підприємців негативно сприйняла зміни до Податкового кодексу України щодо застосування реєстраторів розрахункових операцій у разі отримання платежів готівкою чи платіжними картками мотивуючи це додатковими витратами, великими сумами штрафів та тиску на їх підприємницьку діяльність.

На нашу думку, необхідно організувати консультації з платниками податків щодо роботи в ІТ системах та надавати технічну підтримку в рамках цифрового середовища. Так, як дуже часто платники податків, які направляють

податкову звітність у електронному вигляді одержують квитанцію № 2, де зазначаються помилки, але на англійській мові, подекуди неможливо зрозуміти їх зміст, а консультація можлива через певний період часу. Виникає емоційне напруження у особи, яка подає податкову звітність, або взагалі її подає з запізненням, що приводить до накладання штрафних санкцій. Особлива напруга була у першому кварталі 2021 р., коли подавалася об'єднана податкова звітність «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску».

На даний час завдяки запровадженню ІТ систем виконується перевірка всього шляху проходження товарів (робіт, послуг), а також доходів і витрат платників податків за банківськими рахунками, виявляються не внесені в бюджет суми ПДВ, акцизного податку. З метою усунення недоліків діючої системи адміністрування податку на додану вартість (ПДВ) запроваджено систему його електронного адміністрування, яка сприяла підвищенню прогнозованості процесу мобілізації цього податку до державного бюджету; зниженню адміністративного тиску на бізнес, впливу людського фактору та корупційних проявів; зменшенню кількості звірок та перевірок (не перевіряти бізнес «по усьому ланцюгу постачань до виробника або імпортера»); скорочує критерії для автоматичного бюджетного відшкодування; унеможлиблює формування фіктивного кредиту та отримання неправомірного відшкодування ПДВ з бюджету, що слугує підвищенню рівня надходжень ПДВ до бюджету.

Наведені дані свідчать про те, що Україна досягла певних успіхів у застосуванні інформаційно-телекомунікаційних технологій у адмініструванні податків і зборів у т. ч. податкового контролю, але існує низка проблем, що стосується безпосередньо модернізації податкового контролю в умовах цифровізації економіки, а саме: не визначено понятійний апарат, базу оподаткування елементів цифрового бізнесу та їх законодавче регулювання.

На світовому в т. ч. і на українському фінансовому ринку з'явився ще один новий інструмент – віртуальні активи (криптовалюта). Значна кількість людей заробляють у сфері віртуальних активів, стають їх власниками та

користуються ними для накопичення своїх статків. За останні роки відчутно збільшується кількість транзакцій з криптовалютою, проте світове співтовариство не визначило правового статусу криптовалюти, не говорячи вже про законодавче врегулювання. У багатьох державах не створено правової бази обігу й використання криптовалюти. Аналогічна ситуація склалася і в Україні, у якій, на даний час, питання оподаткування та податкового контролю віртуальних активів на законодавчому рівні не врегульовані. У Верховній Раді України зареєстрований законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» (№ 2461). Цим законопроектом пропонується звільнити від ПДВ операції з криптоактивами; об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств встановити прибуток від операцій з криптоактивами, який визначається як позитивна різниця між доходом, отриманим платником податків від продажу криптоактивів, та витратами, пов'язаними з їх придбанням або майнінгом; базою оподаткування податком на доходи фізичних осіб встановити інвестиційний прибуток від операцій з криптоактивами, який оподатковується за ставкою 5 % (протягом 5 років).

Крім цього законопроекту була низка пропонованих законопроектів, а саме: «Про обіг криптовалюти в Україні» (№ 7183); «Про стимулювання ринку криптовалют та їх похідних в Україні» (№ 7183-1); «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо стимулювання ринку криптовалют та їх похідних в Україні)» (№ 7246); «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні» (№ 9083); «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні» (№ 9083-1); «Про віртуальні активи» (№ 3637). До речі, Закон України «Про віртуальні активи» прийнято Верховною Радою України у другому читанні 17.02.2022 р., який дозволить учасникам цього ринку знаходитися в межах правового поля держави. Однак, на даний час жоден із нормативно-законодавчих актів, які б вносили зміни до ПКУ стосовно визначення базових принципів оподаткування,

бази оподаткування, механізму здійснення податкового контролю операцій з віртуальними активами офіційно не прийнятий.

Відсутність нормативно-законодавчого регулювання податкового контролю віртуальних активів породжує низку зловживань, тому виникає потреба в удосконаленні податкового контролю за цими операціями. Для цього доречно вивчити міжнародну практику контролю операцій з криптовалютою, яка могла б бути корисною для ДПС України.

У США податковий контроль за криптоопераціями здійснює податкове управління (Internal Revenue Service – IRS), яке у 2014 р. зобов'язало своїх платників податків зазначати доходи від продажу криптовалюти з метою розрахунку податку на приріст капіталу. Однак, у своєму звіті IRS зазначає, що декларування доходів по криптоопераціях не має належної ефективності – податкові резиденти Штатів як і раніше добровільно не представляють необхідну інформацію і тим самим ухиляються від сплати податків. Тому, з метою посилення дотримання податкового законодавства і мінімізації приховання доходів, пропонується з 2023 р. передавати іноземними фінансовими установами, криптовалютними біржами і кастодіанами податковому управлінню (IRS) інформацію по криптовалютних транзакціях на суму від 10 000 доларів. Нова форма звітування охопить не лише загальний обіг криптовалют, а й обмін криптоактивами та рахунки платіжних служб, які приймають криптовалюту. Поряд з цим у США планують виділити кошти на покращення технологічності податкової служби, а також запровадити суворіші санкції для тих, хто ухиляється від сплати податків.

Крім цього IRS практикує запити інформації до бірж криптовалют «Coinbase» на розкриття всіх даних за рахунками всіх клієнтів. Також IRS використовує програмне забезпечення для відслідковування транзакцій з криптовалютою, після чого коректно нагадують платникам податків щодо сплати податків.

Цікавим, в сенсі податкового контролю за обігом криптовалюти, є досвід Австралії, де:

по-перше, була введена обов'язкова реєстрація у податкових органах цієї країни фізичних і юридичних осіб, які займаються організацією торгів криптовалютою;

по-друге, у 2019 р. з метою податкового контролю за оборотом криптовалют та дотримання норм податкового законодавства запроваджена автоматизована система контролю «Data Matching». Ця система контролю дозволяє акумулювати з різних джерел усі дані про організаторів торгів криптовалютою з метою перевірки повноти і правильності сплати податків. Крім того, автоматизована система контролю «Data Matching» може використовуватися для заповнення податкових декларацій.

У Фінляндії операції з криптовалютами обкладаються податком на приріст капіталу (Capital Gains Tax) та податком на багатство (Wealth Tax). Контроль за дотриманням сплати цих податків за операціями з криптовалютами у Фінляндії здійснює Податкова Адміністрація, яка володіє різноманітними способами ідентифікації платників податків, у т. ч. інформацією по платіжних операціях. Шляхом аналізу та порівняння інформації, яка надходить з різних джерел та звітною інформацією, поданою платниками податків, Податкова Адміністрація Фінляндії виявляє неплатників податків від операцій з криптовалютами.

Отже, традиційні методи податкового контролю у боротьбі ухилення від оподаткування за оборотом криптовалюти малоефективні, тому кожна країна запроваджує свої інструменти цього контролю, які з часом удосконалюються, як це видно на прикладі США.

З метою забезпечення ефективності податкового контролю в умовах цифровізації необхідно удосконалювати його форми, які б максимально орієнтувалися на онлайн-взаємодію між платниками податків і податковою службою. До прогресивних форм податкового контролю необхідно віднести горизонтальний податковий моніторинг, завдяки якому шляхом надання віддаленого доступу інспекторам органів ДПС до інформаційних систем і звітності, зменшиться: по-перше, кількість податкових перевірок, по-друге, навантаження на платників податків і ступінь впливу людського чинника в ході

проведення податкової перевірки, по-третє, кількість подання документів для проведення перевірки. Позитивною стороною зазначеної форми податкового контролю є оперативне виявлення і попередження порушень податкового законодавства.

**Висновки.** Узагальнюючи різні дефініції цифрової економіки можна зробити висновок, що цифрові технології – це основа цифрової економіки.

В умовах цифровізації економіки податковий контроль повинен базуватися на впровадженні та використанні різноманітних цифрових інформаційно-комунікаційних технологій, які оперативно дозволяють збирати, аналізувати, порівнювати інформацію стосовно податкових зобов'язань платників податків, зводити до мінімуму податкові правопорушення, які виникають у зв'язку із запровадженням та використанням платниками податків цифрових технологій, які ускладнюють визначення податкового зобов'язання, вчасно розробляти заходи щодо стягнення податкового боргу.

ДПС України намагається адаптуватися до процесів, які виникають у зв'язку з цифровізацією економіки, створюючи та застосовуючи різні електронні сервіси для взаємодії з платниками податків, які сприяють підвищенню якості податкового контролю, але і платники податків шукають нові способи ухилення від сплати податків.

Поява на світовому в т. ч. і на українському фінансовому ринку нового інструменту – віртуальні активи (криптовалюта) спонукає до удосконалення податкового контролю так, як на даний час відсутнє нормативно-законодавчого регулювання податкового контролю віртуальних активів, що породжує низку зловживань. На сьогодні в світі не вироблений загальний підхід до їх вирішення. Автором статті розглянуто інструментарій податкового контролю віртуальних активів на прикладі трьох зарубіжних країн (США, Австралії та Фінляндії), який може в певній мірі адаптивно застосовуватися в українському податковому контролі цих активів.

Сучасна цифрова економіка дозволяє на основі інформаційно-комунікаційних технологій розробляти і впроваджувати нові онлайн форми контролю платників податків збоку податкових органів, які забезпечать

добровільне дотримання норм податкового законодавства. Податковий моніторинг потребує подальших наукових досліджень та аналізу досвіду країн, які втілили зазначені способи взаємодії платників податків та контролюючих органів з метою запровадження в українську практику податкового контролю.

## Література

1. Україна 2030 Е–країна з розвинутою цифровою економікою. Український інститут майбутнього. URL: <https://strategy.uifuture.org/kraina-z-rozvinutoyu-cifrovoyu-ekonomikoyu.html#6-2-1> (дата звернення: 15.02.2022).
2. Tapscott Donald. The Digital Economy. New-York : McGraw-Hil, 1996. 368 p.
3. Mesenbourg, T. L. Measuring the digital economy / U.S. Bureau of the Census, 2001. URL: Режим доступу: <https://2001.isiproceedings.org/pdf/1074.PDF> (дата звернення: 15.02.2022).
4. Rouse M. (2016) Digital Economy. Newton: Techtarget. URL: <http://searchcio.techtarget.com/definition/digital-economy> (дата звернення: 05.02.2022).
5. Knickrehm M., Berthon B., Daugherty P. Digital Disruption: The Growth Multiplier. Dublin: Accenture. URL: [https://www.accenture.com/\\_acnmedia/PDF-4/Accenture-Strategy-Digital-Disruption-Growth-Multiplier.pdf](https://www.accenture.com/_acnmedia/PDF-4/Accenture-Strategy-Digital-Disruption-Growth-Multiplier.pdf) (дата звернення: 05.02.2022).
6. Вайпан В. А. Основы правового регулирования цифровой экономики / В.А. Вайпан // *Право и экономика*. 2017. № 11. С. 5-18.
7. Пищуліна О. Цифрова економіка: тренди, ризики та соціальні детермінанти. URL: [https://razumkov.org.ua/uploads/article/2020\\_digitalization.pdf](https://razumkov.org.ua/uploads/article/2020_digitalization.pdf) (дата звернення: 15.02.2022).
8. Державна податкова служба України Публічний звіт ДПС 2020. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/254936.pdf> (дата звернення 17.02.2022).
9. Каленіченко Н. Основним пріоритетом нашої роботи є цифровізація, легкість та простота. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/nataliya-kalyenichenko>

osnovnim-prioritetom-nashoyi-roboti-ye-cifrovizaciya-legkist-ta-prostota (дата звернення 17.02.2022).

### References

1. Ukrain's'kyj instytut majbutn'oho (2018), “E-country with a developed digital economy”, available at: <https://strategy.uifuture.org/kraina-z-rozvinutoyu-cifrovoyu-ekonomikoyu.html#6-2-1>, (Accessed 15 Feb 2022).
2. Tapscott, Don. (1996), *The Digital Economy*, McGraw-Hil, New-York, USA.
3. Mesenbourg, T. L. (2001), “Measuring the digital economy / U.S. Bureau of the Census”, available at: <https://2001.isiproceedings.org/pdf/1074.PDF>, (Accessed 15 Feb 2022).
4. Rouse, M. (2016), “Digital Economy”, available at: <http://searchcio.techtarget.com/definition/digital-economy>, (Accessed 15 Feb 2022).
5. Knickrehm, M., Berthon, B. and Daugherty, P. (2016) “Digital Disruption: The Growth Multiplier”, Available at: [https://www.accenture.com/\\_acnmedia/PDF-4/Accenture-Strategy-Digital-Disruption-Growth-Multiplier.pdf](https://www.accenture.com/_acnmedia/PDF-4/Accenture-Strategy-Digital-Disruption-Growth-Multiplier.pdf), (Accessed 15 Feb 2022).
6. Vaipan, V.A. (2017), “Fundamentals of legal regulation of the digital economy”, *Pravo i ekonomika*, vol. 11, pp. 5-18.
7. Pyschulina, O. (2020), “Digital economy: trends, risks and social determinants”, available at: [https://razumkov.org.ua/uploads/article/2020\\_digitalization.pdf](https://razumkov.org.ua/uploads/article/2020_digitalization.pdf), (Accessed 15 Feb 2022).
8. State Tax Service of Ukraine Public (2020), “Report of the State Tax Service 2020”, available at: <https://tax.gov.ua/data/files/254936.pdf> (Accessed 17 Feb 2022).
9. Kalenichenko, N. (2020), “The main priority of our work is digitalization, ease and simplicity”, [Online], available at: <https://www.kmu.gov.ua> (Accessed 17 Feb 2022).

Стаття надійшла до редакції 08.11.2022 р.