

DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-60-1-45>

УДК 351.713:336.225.2:004

Н. М. КОВАЛКО

докторка юридичних наук, професорка,
заслужена юристка України,
професорка кафедри фінансового права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка,

Україна, м. Київ

e-mail: nnkovalko@gmail.com

ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-5550-9267>



ЛИСТУВАННЯ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ І ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ¹

У статті здійснено системний аналіз норм Податкового кодексу України, зокрема статей 42 та 42¹, що регулюють способи листування між платниками податків і контролюючими органами. Констатовано наявність суперечностей між окремими пунктами цих статей. Детально розглянуто три способи комунікації – електронний, поштовий і нарочний. Особливу увагу приділено електронному способу листування через Електронний кабінет, який є надбанням цифровізації сфери оподаткування. Доведено, як недосконалість формулювань статей 42 і 42¹ створює правову невизначеність, зокрема при визначенні моменту вручення документа, строків оскарження податкових рішень, а також умов визнання електронного документообігу належним. Указано, що електронний спосіб комунікації активно впроваджується як зручний і сучасний інструмент взаємодії платників податків і контролюючих органів, однак ст. 42 Податкового кодексу України не містить чітких і логічно послідовних правил щодо його обрання. Відсутність прямої вказівки про належність електронного листування без заяви платника створює ситуацію, коли платник податків може вважати документ неотриманим, тоді як податковий орган – навпаки. Це стає під-

¹ © Ковалко Н. М., 2025. Стаття публікується на умовах ліцензії Creative Commons – Attribution 4.0 International (CC BY 4.0).

Статтю розміщено на сайті збірника: <http://econtlaw.nlu.edu.ua>.

грунтам для різного тлумачення податково-правових норм і, як наслідок, виникнення податкових спорів. Проаналізовано судову практику, що підтверджує наявність суперечностей у правозастосуванні. Констатовано необхідність законодавчого уточнення та гармонізації податкових норм для забезпечення правової визначеності в умовах цифрової трансформації податкового адміністрування.

Ключові слова: податкове адміністрування, податкові органи, податкова інформація, обмін інформацією, електронний кабінет, податковий спір, правозастосування, тлумачення, податкове законодавство, податково-правові норми.

Постановка проблеми. Відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПК України) при листуванні між платниками податків і контролюючими органами відбувається обмін інформацією (податковою) між такими суб'єктами. Зокрема, статтями 42 та 42¹ ПК України предметно врегульовано питання листування [1]. Аналізуючи вказані норми ПК України, можна виділити три основних способи обміну інформацією: 1) електронний – через Електронний кабінет (cabinet.tax.gov.ua); 2) поштовий – шляхом використання засобів поштового зв'язку; 3) нарочний – через особисте вручення платнику податків. Перший із названих способів є доволі новим, його поява пов'язана із впровадженням цифрової трансформації, зокрема сфери оподаткування.

Згідно з п. 42.1 ст. 42 ПК України, окрім вимог до самих документів (податкових повідомлень-рішень, податкових вимог, документів із питань адміністрування податків, зборів, платежів, податкового контролю, у тому числі з питань проведення перевірок, звірок), передбачено, що такі документи повинні відображатися в Електронному кабінеті (далі – ЕК) [1]. Із наведеного законодавчого положення стає очевидним, що першочерговим визнається саме електронний спосіб листування між платниками податків і контролюючими органами, а не поштовий чи нарочний. При цьому вже наступний п. 42.2 ст. 42 ПК України, визначаючи належність вручення, передбачає, що таким є надіслання за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом із повідомленням про вручення або особисто вручені платнику податків (його представнику) [1].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У сучасних умовах цифрової трансформації податкового адміністрування активно впроваджуються електронні сервіси для платників податків, зокрема ЕК. Це сприяє зручності, швидкості та прозорості взаємодії між платниками податків і податковими органами. Водночас є й інший бік цього процесу: йдеться про відсутність чітких і узгоджених норм ПК України, юридичну невизначеність щодо електронного листування, що створює податкові ризики. Незважаючи на те, що

дослідженням проблем цифрової трансформації податкового адміністрування, листування, обміну податковою інформацією, якості й визначеності податкового законодавства займалися численні науковці, приміром, О. О. Дмитрик [2–4], А. М. Котенко [4; 5], М. П. Кучерявенко [6], П. П. Латковський [7], Н. А. Маринів [8], К. Л. Павлуненко [9], О. Чудак [3; 10; 11] та ін., в умовах сьогодення вони набувають особливої актуальності.

Формулювання цілей. Метою цієї статті є виявлення і критичний аналіз неузгодженостей у правовому регулюванні податкових відносин, зокрема тих, що стосуються способів листування між платниками податків і контролюючими органами відповідно до статей 42 та 42¹ ПК України, а також обґрунтування необхідності чіткого врегулювання способів комунікації владних і зобов'язаних осіб в умовах цифровізації. Для досягнення поставленої мети ми маємо вирішити такі завдання: 1) проаналізувати зміст статей 42 і 42¹ ПК України в контексті виявлення логічних і термінологічних суперечностей у визначенні способів листування (електронного, поштового, нарочного); 2) вказати правові наслідки такої неузгодженості, зокрема щодо адміністративної та фінансової відповідальності платників податків і строків оскарження документів; 3) сформулювати пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства, зокрема шляхом уточнення визначення понять і систематизації податково-правових норм для забезпечення однозначного застосування норм ПК України.

Виклад основного матеріалу. З огляду на положення п. 42.2 ст. 42 ПК України належним надісланням / листуванням є або поштове, або нарочне. При цьому в наведеній статті жодним чином не згадується електронне листування. Однак перший пункт згадуваної статті як одну з вимог до документа визначає його відображення в ЕК. Зважаючи на це, логічно постає питання: чи можна вважати відображення в ЕК документів вимогою до форми та змісту, чи таке відображення є способом листування? Позначимо, що про поштовий і нарочний способи листування свідчить зміст п. 42.3 ст. 42 ПК України, яким передбачено звільнення платника податків від виконання вимог, що містяться в документах, надісланих йому контролюючим органом за попередньою податковою адресою та в подальшому повернутих як таких, що не знайшли адресата, за умови повідомлення ним у відповідному порядку та в строк про зміну податкової адреси [1]. Водночас для ґрунтовної відповіді потрібно провести системне тлумачення положень ст. 42 ПК України, зокрема п. 42.4, яким безпосередньо регламентується електронний спосіб листування.

По-перше, вказаний пункт визначає два варіанти листування за допомогою ЕК: 1) необов'язковий – для платників податків, які подають звітність в електронній формі та/або пройшли електронну ідентифікацію онлайн в ЕК та/або 2) обов'язковий – у прямо визначених ПК України випадках та для осіб, які є фінансовими агентами, листування з контролюючим органом в електронній формі [1].

Підкреслимо, що подання звітності в електронній формі та/або ідентифікація онлайн в ЕК самі собою не засвідчують встановлення для платника податків обов'язку здійснення листування саме онлайн чи виключно онлайн. Цей висновок ми робимо з огляду на те, що в аналізованому п. 42.4 ст. 42 ПК України застосовано слово «можуть». Останнє і є тим індикатором, який вказує на необов'язковість і невиключність листування засобами ЕК після подання звітності в електронній формі чи проходження електронної ідентифікації. Тим самим підтверджується належне отримання виключно поштовим чи нарочним способами.

При цьому такий електронний спосіб листування стає безальтернативно обов'язковим за таких умов:

- платник податків повинен подавати звітність в електронній формі та/або пройти електронну ідентифікацію онлайн в ЕК, та/або бути фінансовим агентом;
- вказаний платник податків та/або фінансовий агент має подати заяву про бажання отримувати документи через ЕК [1].

Платник податків може відмовитися від отримання документів через ЕК шляхом подання відповідної заяви через ЕК, однак лише один раз протягом року. Із дати отримання платником податку квитанції про доставку вказаної заяви контролюючому органу завершується листування платника податків із контролюючим органом через ЕК (електронний спосіб листування) [1].

Надсилання контролюючим органом платнику податків документів через ЕК здійснюється одночасно з надісланням платнику податків на його електронну адресу (адреси) інформації про вид документа, дату та час його надіслання в електронний кабінет [1] та з дотриманням норм законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» [12] та «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» [13].

Таким чином, тільки подання заяви про бажання отримувати документи через ЕК визначає електронний спосіб листування як обов'язковий, а таке доставлення – відповідно як належне.

Вручення документа платнику податків через ЕК визначається за дотримання таких умов:

а) документ буде вважатися врученим у разі: (1) дотримання вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» [12] та «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» [13] до його формування та (2) доступності в електронному кабінеті;

б) датою вручення документа в електронному кабінеті є дата, яка зазначається у квитанції про доставку в текстовому форматі, що відправляється з електронного кабінету автоматично та свідчить про дату та час доставки документа платнику податків / фінансовому агенту;

с) доставка документа в електронному кабінеті після 18-ї години або у вихідний чи святковий день передбачає, що такий документ вважається доставленим наступного робочого дня або в перший робочий день, що настає за вихідним або святковим днем [1].

При цьому якщо контролюючий орган не отримав квитанції про доставку документа в ЕК протягом двох робочих днів з дня його надіслання, то контролюючий орган застосовує поштовий та/або нарочний спосіб листування. Тобто на третій день із дня відправлення контролюючий орган (1) надсилає відповідний документ за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків / фінансового агента рекомендованим листом із повідомленням про вручення або (2) особисто вручає відповідний документ платнику податків / фінансовому агенту (його представнику) [1].

Як бачимо, поштовий та нарочний способи листування є замінними для електронного способу у випадку збою в роботі ЕК. Важливо, що відправлення поштою або особисте вручення в такому випадку вважатимуться здійсненими без порушення строку доставки, передбаченого для відповідного документа, бо строк доставки в ЕК (2 дні), зазначений вище, не зараховується до строку доставки відповідного документа [1].

З огляду на вказане варто стверджувати, що електронний спосіб листування вважатиметься належним тільки за умови подання платником податків відповідної заяви та/або у випадку прямої вказівки в законі (ПК України). За відсутності вказаного належними будуть тільки поштовий та нарочний способи.

Показово, що з указаним висновком як результатом аналізу п. 42.4 ст. 42 ПК України погоджується і сам законодавець. Так, у п. 42.5 ст. 42 ПК України вказано, що в разі неподання платником податків заяви про бажання отримувати

вати документи через ЕК листування з платником податків здійснюється шляхом надіслання за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом із повідомленням про вручення або особисто вручаються платнику податків (його представнику) [1].

Однак законодавець, надаючи перевагу поштовому та нарочному способам листування за відсутності безпосередньої заяви про електронне листування, в останньому абзаці п. 42.5 ст. 42 ПК України встановлює, як вбачається, нелогічне правило. Останнє надає право платнику податків, який отримав документ в електронній формі, подати вимогу (у паперовій або електронній формі) про отримання відповідного документа в паперовій формі, а для контролюючого органу встановлено комплементарний обов'язок надати такий документ у паперовій формі протягом трьох робочих днів із дня отримання вимоги [1].

На наш погляд, нелогічність змісту вказаного правила вбачається в тому, що платник податків, навіть не подавши заяву про електронне листування, отримує документ в ЕК, а щоб отримати такий документ у законодавчо передбаченому порядку в паперовій формі, платник має подати вимогу до контролюючого органу.

Наголосимо, що розглянуте правило не просто є нелогічним, а й, на наше переконання, створює правові наслідки для платника податків. Зокрема, такі наслідки проявляються в обчисленні строків оскарження платником податків отриманих ним документів від контролюючих органів в ЕК, без обрання такого способу листування. Інакше кажучи, наявне різне тлумачення, адже виникає кілька варіантів дій: 1) рахувати строк оскарження з дати отримання документа в електронному кабінеті; 2) обраховувати відповідний строк із дати отримання документа поштою чи нарочно. Не дивно буде (чи навіть є), що контролюючі органи оберуть саме перший варіант.

Щодо електронного способу листування в п. 42.6 ст. 42 ПК України встановлено правила, до яких, зокрема, віднесено: таке листування здійснюється з дотриманням ПК України та законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» [12] та «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» [13]; таке листування здійснюється без укладення відповідного договору; детальний порядок (правила) обміну електронними документами платника податків та контролюючого органу затверджується Міністерством фінансів України [1].

Як уже було зазначено вище, електронний спосіб листування є безальтернативно належним у разі подання заяви про бажання отримувати документи

через ЕК або ж у прямо передбачених ПК України випадках. Прикладом останнього випадку є подання звітності про контрольовані іноземні компанії, що здійснюється виключно засобами електронного зв'язку в електронній формі через ЕК (п. 39².5.2 п. 39².5 ст. 39² ПК України) [1]. Інші ж законодавчо передбачені випадки – маються на увазі ті норми, які містять слово «можуть» (наприклад п. 42.4 ст. 42 ПК України [1]), – є альтернативними та вказують, що все одно має здійснюватися поштове або нарочне листування.

Зважаючи на викладене, вбачається важливим звернути увагу на п. 42.6 ст. 42 ПК України, у якому визначено момент набуття платником податків статусу суб'єкта електронного документообігу та момент припинення цього статусу [1]. По-перше, платник податків набуває статусу суб'єкта електронного документообігу після першого надіслання будь-якого електронного документа у встановленому форматі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» [1].

При цьому норма розглядуваного пункту передбачає набуття статусу, але не передбачає його втрати платником податків. Так, у цьому пункті йдеться про припинення саме електронного документообігу між платником податків та контролюючим органом, а не припинення (втрату) ним відповідного статусу.

Припинення електронного документообігу між платником податків та контролюючим органом відбувається у виключних випадках, зокрема:

- 1) отримання інформації від кваліфікованого надавача електронних довірчих послуг про завершення строку чинності (або скасування) кваліфікованого сертифіката відкритого ключа керівника платника податків;

- 2) отримання інформації з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань про зміну керівника платника податків;

- 3) отримання інформації з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань про державну реєстрацію припинення юридичної особи;

- 4) наявності в Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків інформації про припинення підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця чи незалежної професійної діяльності фізичної особи;

- 5) наявності в Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків інформації про закриття реєстраційного номера облікової картки платника податків у зв'язку зі смертю [1].

Перераховуючи ці виключні випадки, очевидно, що їх лише п'ять і до них не віднесено таку обставину, як подання платником податків заяви про отримання документів через ЕК.

З огляду на викладене можемо констатувати:

- набуття платником податків статусу суб'єкта електронного документообігу шляхом надіслання будь-якого електронного документа до контролюючого органу засвідчує лише той факт, що відповідний платник податків має право здійснювати електронний документообіг відповідно до вимог ПК України та законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги»;

- припинення ж електронного документообігу між платником податків та контролюючим органом з огляду на виключний перелік п'яти причин пов'язано з припиненням діяльності, ліквідацією, смертю, завершенням строку чинності (або скасування) кваліфікованого сертифіката відкритого ключа тощо. Тобто пов'язано або з неможливістю продовжувати господарську діяльність, або з технічною неможливістю підписувати електронні документи;

- існуючий електронний документообіг між платником податків та контролюючим органом не є визначальним для способу листування, який є належним відповідно до ПК України;

- визначення способу листування між платником податків та контролюючим органом напряду залежить від приписів ПК України і може бути таким: 1) загальне правило – поштовий або нарочний спосіб листування з одночасним відображенням документів в ЕК, оскільки останнє є обов'язковою вимогою до документів (форма / зміст) згідно з п. 42.1 ст. 42 ПК України; 2) спеціальне правило – електронний спосіб листування у разі подання заяви платником про такий або за прямої вказівки норми ПК України; 3) альтернативне правило – електронний, або поштовий, або нарочний способи листування.

Таким чином, із наведеного аналізу ст. 42 ПК України можна стверджувати про її внутрішню суперечливість. Остання проявляється в неузгодженості у визначенні видів листування: електронного, поштового та/або нарочного, що призводить до різних правових наслідків: адміністративна, фінансова відповідальність; адміністративне оскарження, судове оскарження.

Окреслена проблема наразі має важливий практичний інтерес в контексті перманентної цифровізації суспільства, зокрема сфери оподаткування. Цифровізація своєю чергою є процесом упровадження цифрових технологій

у всі сфери суспільного життя [14], процесом насичення фізичного світу електронно-цифровими пристроями, засобами, системами та налагодження електронно-комунікаційного обміну між ними, що фактично уможливорює інтегральну взаємодію віртуального та фізичного, тобто створює кіберфізичний простір [15]. З огляду на надані визначення очевидно, що спосіб електронного листування між платниками податків і контролюючими органами є продуктом процесу цифровізації та результатом реалізації державної політики в цій сфері.

Тож повний перехід на електронний спосіб листування між платниками податків та контролюючими органами – це майбутнє комунікації з податковими органами. Про вказане, зокрема, свідчать нещодавні законодавчі зміни до ПК України про надання платникам податків права на взаємодію з контролюючим органом у режимі відеоконференції у випадках, передбачених ПК України, з метою надання усних пояснень (підп. 17.1.18 п. 17.1 ст. 17 ПК України) [1] та відповідно встановлення комплементарного обов'язку для посадових та службових осіб контролюючих органів (підп. 21.1.12 п. 21.1 ст. 21 ПК України [1]) [16].

Тому, здійснюючи системний аналіз ст. 42 ПК України, об'єктивних змін у суспільстві у зв'язку з цифровізацією, ми маємо підсумувати, що виокремлена неузгодженість потребує вирішення та, найімовірніше, буде вирішена шляхом переходу виключно до електронної комунікації (листування між платниками податків та контролюючими органами) і становлення такого способу як загального правила. Свою чергою поштовий та нарочний способи листування стануть спеціальними (або альтернативними) способами листування у випадках, прямо передбачених нормами ПК України, на вимогу платника податків та/або за умови збою в роботі ЕК.

Поряд із нормами ст. 42 ПК України потрібно згодити наголос і на іншій статті ПК України, а саме ст. 42¹, якою безпосередньо врегульовано питання ЕК як засобу електронної комунікації (листування між платниками податків та контролюючими органами). Зокрема, законодавець у вказаній статті встановлює принципи, на підставі яких створюється та функціонує ЕК, а саме: 1) прозорості; 2) контрольованості; 3) інтеграції з системами, що використовуються платниками податків; 4) своєчасності усунення технічних та/або методологічних помилок; 5) автоматизованості; 6) повноти функціоналу; 7) спрощення процедури взаємодії платників податків та контролюючого органу та прискорення електронного документообігу між ними; 8) здійснення автоматизованого внесення до журналу всіх дій (подій), що відбуваються в ЕК; 9) заборони втручання, створення обмежень у функціонуванні та/або

можливостей у використанні платниками податків ЕК; 10) пріоритетності документів, що надходять від державних, у тому числі контролюючих, органів [1].

Крім засад створення та функціонування ЕК, законодавцем у ст. 42¹ ПК України наведений перелік дій, шляхом яких платники податків реалізують свої права та здійснюють обов'язки, визначені ПК України: 1) перегляд інформації про платника податків, що збирається, використовується та формується контролюючими органами; 2) визначення напряду використання суми помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань і пені; 3) подання звітності; 4) проведення звірки; 5) перегляд інформації про податкові накладні / розрахунки коригування, реєстрацію яких в Єдиному реєстрі податкових накладних зупинено; тощо [1]. Поряд із цим ст. 42¹ ПК України врегульовує питання програмного забезпечення ЕК (майнові права, методологія ведення, позиція методолога та його функції) [1].

З огляду на мету нашої публікації необхідно звернути увагу на те, яким чином у вказаній статті ПК України врегульовано питання моменту набуття статусу суб'єкта електронного документообігу платником податків та визначення способу комунікації (листування) між платниками податків та контролюючими органами.

По-перше, у п. 42¹.5 ст. 42¹ ПК України законодавець використовує словосполучення «користувач електронного кабінету», а не «суб'єкт електронного документообігу». Так, платник податків стає користувачем ЕК та набуває право подавати звітність в електронній формі і вести листування засобами електронного зв'язку в електронній формі після проходження в ЕК електронної ідентифікації онлайн із використанням кваліфікованого електронного підпису або вдосконаленого електронного підпису, що базується на кваліфікованому сертифікаті електронного підпису, із дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги», або тих сервісів ідентифікації, використання яких дозволяється методологом ЕК [1].

Таким чином, після проходження в ЕК електронної ідентифікації платник податків стає користувачем ЕК. Далі, надіславши будь-який електронний документ контролюючому органу, такий платник податків стає суб'єктом електронного документообігу, як уже згадувалося вище. При цьому важливо наголосити, що ані перше, ані друге не визначає спосіб листування між платником податків та контролюючим органом.

По-друге, в абзаці четвертому п. 42¹.5 ст. 42¹ ПК України визначено, що платник податків (окрім електронного резидента), що пройшов ідентифікацію

в ЕК, самостійно визначає спосіб взаємодії з контролюючим органом, а саме в загальному порядку чи в електронній формі, про що робить відповідну позначку в ЕК з одночасним обов'язковим зазначенням своєї електронної адреси (адрес) [1].

Процитованою нормою абзацу четвертого п. 42¹.5 ст. 42¹ ПК України викремлено загальний та електронний порядки взаємодії з контролюючим органом. Вище в цій роботі було визначено порядок взаємодії з контролюючим органом як спосіб листування (обміну інформацією / комунікації) між платником податків та контролюючим органом, наведено три його види – електронний, поштовий та нарочний, а також констатовано три види визначення способу листування (обміну інформацією / комунікації): загальний, спеціальний та альтернативний. Указане підтверджує наявність неоднозначних трактувань.

Наявна неузгодженість, як і зазначалося вище, створює правові наслідки, зміст яких можна детальніше розглянути на прикладі Рішення Львівського окружного адміністративного суду від 28.11.2023 у справі № 380/20556/23 [17]. У вказаному рішенні суд, здійснюючи опис аргументів позивача, зазначає, що позивач стверджував, що про оскаржуване ним податкове повідомлення-рішення дізнався на сайті ЕК платника податків (cabinet.tax.gov.ua). Поряд із цим судом констатоване твердження позивача про те, що на його адресу реєстрації таке оскаржуване податкове повідомлення-рішення не надходило в порушення приписів ст. 42 ПК України [17].

Суд вказав, що нарахування у формі податкового повідомлення-рішення фізичним особам сум плати за землю надсилають платнику податку в порядку, визначеному ст. 42 ПК України до 1 липня поточного року. Дослідивши матеріали справи, суд встановив, що контролюючим органом була правомірно визначена позивачу сума податкового зобов'язання (земельний податок із фізичних осіб), та вказав, що аргументи позивача не спростовують викладеного та не стосуються правильності визначення грошового зобов'язання [17].

Поряд із вказаним суд не надав жодної оцінки недотриманню контролюючим органом приписів ст. 42 ПК України щодо листування з платниками податків та виключного розміщення податкових повідомлень-рішень на сайті ЕК платника податків (cabinet.tax.gov.ua). До того ж ні позивач не вказав, що ним не подавалося заяви про бажання отримувати документи через електронний кабінет, ні судом не акцентована увага на цьому [17].

Наведений зміст Рішення Львівського окружного адміністративного суду від 28.11.2023 у справі № 380/20556/23 є яскравим прикладом того, що неузгодженість приписів, зокрема, ст. 42 ПК України створює можливість існування двох протилежних думок правозастосувачів.

Підкреслимо, що зміст Рішення Львівського окружного адміністративного суду від 28.11.2023 р. у справі № 380/20556/23 засвідчує:

- контролюючий орган нехтує законодавчо встановленим для нього обов'язком вести листування в загальному порядку за відсутності прямої законодавчої вказівки про виключно електронну комунікацію або ж заяви платника податків про бажання отримувати документи через ЕК;
- суд не акцентував на застосуванні платниками податків та контролюючими органами ст. 42 ПК України;

- платник податків, доводячи правильність своєї позиції, зазначаючи про отримання податкового повідомлення-рішення виключно на сайті ЕК платника податків (cabinet.tax.gov.ua) та неотримання останнього засобом поштового зв'язку на адресу його реєстрації, залишає осторонь той факт, що ним не була подана заява про бажання отримувати документи через ЕК.

Висновки. Незважаючи на те, що в умовах цифрової трансформації електронний спосіб комунікації активно впроваджується як зручний та сучасний інструмент взаємодії платників податків та контролюючих органів, ст. 42 ПК України не містить чітких та логічно послідовних правил щодо його обрання. Відсутність прямої вказівки про належність електронного листування без заяви платника створює ситуацію, коли платник податків може вважати документ неотриманим, тоді як податковий орган – навпаки. Це стає підґрунтям для різного тлумачення податково-правових норм і, як наслідок, виникнення податкових спорів.

Наявність статусу суб'єкта електронного документообігу або навіть користувача ЕК не встановлює автоматично обов'язок обміну податковою інформацією виключно в електронному вигляді. Для визнання електронного способу листування належним, необхідною умовою є або подання відповідної заяви, або пряма вказівка в ПК України. Без цього поштовий або нарочний способи залишаються загальними, що суперечить загальній логіці цифровізації та часто ігнорується у практиці контролюючих органів.

Очевидно, що законодавча невизначеність створює передумови для порушень прав платників податків і зловживань із боку податкових органів. Приклад із судової практики показує, що контролюючі органи можуть зловживати електронним каналом комунікації, надсилаючи документи без попереднього оформлення згоди платника. Судові органи натомість часто ігнорують цю проблему. У результаті це може впливати на строки оскарження, юридичну відповідальність та інші важливі аспекти податкових відносин.

Наразі є необхідність внесення змін до ст. 42 ПК України. Вони мають вирішити законодавчу неузгодженість шляхом конкретизації порядків (спо-

собів) листування (взаємодії) між платниками податків та контролюючими органами; встановити однозначні та логічні, узгоджені між собою правила щодо вибору платником податків відповідного способу (порядку) листування (взаємодії) між платниками податків та контролюючими органами; вирішити термінологічні неузгодженості. Щодо безпосереднього змісту потрібних новацій вбачається, що загальним має бути поштове або ж нарочне листування. Своєю чергою електронне здійснюється: 1) альтернативно; 2) за умови обов'язкового подання платником заяви про таке; 3) на підставі прямої вказівки припису ПК України.

Водночас маємо висловити й певне застереження, що із впливом глобальної цифровізації на всі сфери життя, у тому числі й сферу оподаткування, електронний спосіб листування між платниками податків та контролюючими органами превалюватиме та, скоріше за все, лишиться єдиним варіантом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 01.02.2025).
2. Дмитрик О. О. Деякі проблеми впровадження цифрових новацій при адмініструванні податків та зборів в Україні. *Цифрові трансформації України 2021: виклики та реалії*: зб. наук. пр. за матеріалами II круглого столу (м. Харків, 20 верес. 2021 р.). Харків : НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 60–66. URL: <https://ndipzir.org.ua/ii-kruglij-stil-czifrovi-transformaczii-ukraini-2021> (дата звернення: 01.02.2025).
3. Дмитрик О. О., Якутін В. В. Сучасні проблеми виключення з реєстру платників єдиного податку. *Економічна теорія та право*. 2024. № 4 (59). С. 39–57. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-59-4-39>.
4. Фінансове право : підручник / О. О. Дмитрик, К. В. Єфремова, А. М. Котенко та ін. ; за ред. О. О. Дмитрик ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2024. 704 с.
5. Котенко А. М. Правовий режим: від теорії до практики. *Економічна теорія та право*. 2024. № 2 (57). С. 55–70. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-57-2-55>.
6. Податкове право : підручник / за ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2023. 464 с.
7. Латковський П. П. Цифровізація податкового адміністрування в Україні: основні надбання та проблеми. *Економічна теорія та право*. 2024. № 4 (59). С. 58–78. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-59-4-58>.
8. Маринів Н. А. Особливості правового регулювання податкового контролю в особливих умовах: теоретичні та практичні аспекти. *Юридичний електронний журнал*. 2023. № 11. С. 474–481. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-11/93>.

9. Павлуненко К. Л. Деякі питання застосування принципу належного врядування при вирішенні податкових спорів. *Економічна теорія та право*. 2024. № 3 (58). С. 87–103. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-58-3-87>.
10. Чудак О. М. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів та його цифрова трансформація. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 11. С. 757–761.
11. Чудак О. М. Трансформація правового регулювання адміністрування податків і зборів в контексті цифровізації. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. 2023. Т. 34 (73), № 1. С. 106–113. URL: https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2023/1_2023/1_2023.pdf (дата звернення: 01.02.2025).
12. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/85115> (дата звернення: 01.02.2025).
13. Про електронні довірчі послуги : Закон України від 05.10.2017 № 2155-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19> (дата звернення: 01.02.2025).
14. Про Національну програму інформатизації : Закон України від 01.12.2022 № 2807-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2807-20/ed20221201#n32> (дата звернення: 01.02.2025).
15. Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018–2020 роки та затвердження плану заходів щодо її реалізації : розпорядж. Каб. Міністрів України від 17.01.2018 № 67-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-р> (дата звернення: 01.02.2025).
16. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо вдосконалення онлайн-комунікації з платниками податків та уточнення окремих положень законодавства : Закон України від 23.02.2024 № 3603-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3603-20> (дата звернення: 01.02.2025).
17. Рішення Львівського окружного адміністративного суду від 28.11.2023 у справі № 380/20556/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115276543> (дата звернення: 01.02.2025).

REFERENCES

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI. (2010). [Tax Code of Ukraine dated December 02, 2010]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
2. Dmytryk, O. O. (2021, September 20). Deiaki problemy vprovadzhennia tsyfrovyykh novatsii pry administruvanni podatkov ta zboriv v Ukrainy [Some problems of implementing digital innovations in the administration of taxes and fees in Ukraine]. In *Tsyfrovi transformatsii Ukrainy 2021: vyklyky ta realii*. Conference. (pp. 60–66). Research Institute PZIR National Academy of Sciences of Ukraine. <https://ndipzir.org.ua/ii-kruglij-stil-czifrovi-transformaczii-ukraini-2021> [in Ukrainian].
3. Dmytryk, O. O., & Yakutin, V. V. (2024). Suchasni problemy vykliuchennia z reiestru platnykiv yedynoho podatku [Current problems of exclusion from the register of single tax payers]. *Економічна теорія та право – Economic Theory and Law*, 4(59), 39–57. <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-59-4-39> [in Ukrainian].
4. Dmytryk, O. O. (Ed.). (2024). *Finansove pravo* [Financial law]. Pravo [in Ukrainian].
5. Kotenko, A. M. (2024). Pravovyi rezhym: vid teorii do praktyky [Legal regime: From theory to practice]. *Економічна теорія та право – Economic Theory and Law*, 2(57), 55–70. <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-57-2-55> [in Ukrainian].

6. Hetmantsev, D. O., & Kucheriavenko, M. P. (Eds.). (2023). *Podatkove pravo* [Tax law]. Pravo [in Ukrainian].
7. Latkovskiy, P. P. (2024). Tsyfrovizatsiia podatkovoho administruvannya v Ukraini: osnovni nadbannia ta problemy [Digitalization of tax administration in Ukraine: Main acquisitions and problems]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 4(59), 58–78. <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-59-4-58> [in Ukrainian].
8. Maryniv, N. A. (2023). Osoblyvosti pravovoho rehuliuвання podatkovoho kontroliu v osoblyvykh umovakh: teoretychni ta praktychni aspekty [Peculiarities of legal regulation of tax control in special conditions: theoretical and practical aspects]. *Yurydychnyi elektronnyi zhurnal – Legal electronic journal*, 11, 474–481. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-11/93> [in Ukrainian].
9. Pavlunenko, K. L. (2024). Deiaki pytannia zastosuvannya pryntsypu nalezhnogo vriaduvannya pry vyrishenni podatkovykh sporiv [Some issues of the application of the principle of proper government in the resolution of tax disputes]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 3(58), 87–103. <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2024-58-3-87> [in Ukrainian].
10. Chudak, O. M. (2023). Informatsiino-analitychne zabezpechennia diialnosti kontroliuuyuchykh orhaniv ta yoho tsyfrova transformatsiia [Information and analytical support for the activities of regulatory authorities and its digital transformation]. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal – Legal scientific electronic journal*, 11, 757–761 [in Ukrainian].
11. Chudak, O. M. (2023). Transformatsiia pravovoho rehuliuвання administruvannya podatkov i zboryv v konteksti tsyfrovizatsii [Transformation of legal regulation of tax and fee administration in the context of digitalization]. *Vcheni zapysky Tavriiskoho natsionalnoho universytetu imeni V. I. Vernadskoho. Seriya: Yurydychni nauky – Academic notes of the V. I. Vernadsky Tavrichesky National University. Series: Legal Sciences*, 34(73), 1, 106–113. https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2023/1_2023/1_2023.pdf [in Ukrainian].
12. Pro elektronni dokumenty ta elektronni dokumentoobih: Zakon Ukrainy vid 22.05.2003 № 851-IV. (2003). [On electronic documents and electronic document flow. Law of Ukraine dated May 22, 2003]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15> [in Ukrainian].
13. Pro elektronnu identyfikatsiiu ta elektronni dovirchi posluhy: Zakon Ukrainy vid 05.10.2017 № 2155-VIII. (2017). [On electronic identification and electronic trust services. Law of Ukraine dated October 05, 2017]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19> [in Ukrainian].
14. Pro Natsionalnu prohramu informatyzatsii: Zakon Ukrainy vid 01.12.2022 № 2807-IX. (2022). [On the National Informatization Program. Law of Ukraine dated December 01, 2022]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2807-20/ed20221201#n32> [in Ukrainian].
15. Pro skhvalennia Kontseptsii rozvytku tsyfrovoy ekonomiky ta suspilstva Ukrainy na 2018–2020 roky ta zatverdzhennia planu zakhodiv shchodo yii realizatsii: rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 17.01.2018 № 67-r. (2018). [On approval of the Concept of Development of the Digital Economy and Society of Ukraine for 2018–2020 and approval of the Action Plan for its Implementation. Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated January 17, 2018]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-r> [in Ukrainian].

16. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo vdoskonalennia onlain-komunikatsii z platnykamy podatkov ta utochnennia okremykh polozhen zakonodavstva: Zakon Ukrainy vid 23.02.2024 № 3603-IX. (2024). [On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Laws of Ukraine Regarding the Improvement of Online Communication with Taxpayers and Clarification of Certain Provisions of the Legislation. Law of Ukraine dated February 23, 2024]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3603-20> [in Ukrainian].
17. Rishennia Lvivskoho okruzhnoho administratyvnoho sudu vid 28.11.2023 u spravi № 380/20556/23. (2023). [Decision of the Lviv District Administrative Court dated November 28, 2023 in case No. 380/20556/23]. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115276543> [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції: 02.02.2025

Стаття пройшла рецензування: 28.02.2025

Стаття рекомендована до опублікування: 25.03.2025

N. M. KOVALKO

Doctor of Legal Sciences, Professor, Honored Lawyer of Ukraine, Professor at the Financial Law Department at Taras Shevchenko National University of Kyiv, Ukraine, Kyiv

CORRESPONDENCE BETWEEN REGULATORY AUTHORITIES AND TAXPAYERS IN THE CONTEXT OF DIGITALIZATION

Problem setting. According to the Tax Code of Ukraine, during correspondence between taxpayers and regulatory authorities, information (tax) is exchanged between such entities. The electronic method of information exchange via cabinet.tax.gov.ua is quite new, its appearance is associated with the implementation of digital transformation, in particular, in the field of taxation.

Recent research and publication analysis. Despite the fact that numerous scholars have studied the problems of digital transformation of tax administration, correspondence, exchange of tax information, quality and certainty of tax legislation, in today's conditions they are becoming particularly relevant.

Paper objective. The purpose of the article is to identify and critically analyze inconsistencies in the legal regulation of tax relations, in particular, relating to the methods of correspondence between taxpayers and regulatory authorities, and to justify the need for clear regulation of the methods of communication between authorities and obligated persons in the context of digitalization.

Paper main body. Electronic correspondence will be considered appropriate only if the taxpayer submits a corresponding application and/or in the case of a direct indication

in the law (Tax Code of Ukraine). In the absence of this, only postal and express methods will be appropriate.

The internal contradiction of Article 42 of the TC of Ukraine is manifested in the inconsistency in defining the types of correspondence: electronic, postal and/or express, which leads to various legal consequences: administrative, financial liability; administrative appeal, judicial appeal.

The outlined problem is currently of important practical interest in the context of the permanent digitalization of society and, in particular, the sphere of taxation. The method of electronic correspondence between taxpayers and regulatory authorities is a product of the digitalization process and the result of the implementation of state policy in this area. Therefore, a complete transition to an electronic method of correspondence between taxpayers and regulatory authorities is the future of communication with tax authorities.

Conclusion of the research. Having the status of a subject of electronic document management does not automatically establish the obligation to exchange tax information exclusively in electronic form. A necessary condition for recognizing an electronic method of correspondence as appropriate is either submitting a corresponding application or a direct indication to the TC of Ukraine. Without this, postal or express methods remain general, which contradicts the general logic of digitalization and is often ignored in the practice of regulatory authorities.

Legislative uncertainty creates the prerequisites for violations of taxpayer rights and abuses by tax authorities.

There is currently a need to amend Article 42 of the Tax Code of Ukraine. They should resolve legislative inconsistencies by specifying the procedures (methods) of correspondence (interaction) between taxpayers and regulatory authorities; establish unambiguous and logical, mutually agreed rules on the taxpayer's choice of the appropriate method (procedure) of correspondence (interaction) between taxpayers and regulatory authorities; resolve terminological inconsistencies.

Short Abstract for an article

Abstract. A systematic analysis of the norms of the Tax Code of Ukraine, in particular Articles 42 and 42–1, regulating the methods of correspondence between taxpayers and regulatory authorities is carried out in the article. The presence of contradictions between individual paragraphs of these articles is noted. Three methods of communication are considered in detail – electronic, postal and express. Particular attention is paid to the electronic method of correspondence through the Electronic Cabinet, which is an asset of the digitalization of the taxation sphere. It is proven how the imperfection of the wording of Articles 42 and 42–1 creates legal uncertainty, in particular when determining the moment of delivery of a document, the deadlines for appealing tax decisions, and the

conditions for recognizing electronic document flow as proper. It is indicated that the electronic method of communication is actively being implemented as a convenient and modern tool for interaction between taxpayers and regulatory authorities, however, Article 42 of the Tax Code of Ukraine does not contain clear and logically consistent rules for its selection. The absence of a direct indication of the appropriateness of electronic correspondence without a taxpayer's application creates a situation where the taxpayer may consider the document not received, while the tax authority may consider it not. This becomes the basis for different interpretations of tax legal norms and, as a result, the emergence of tax disputes. The case law is analyzed, confirming the presence of contradictions in law enforcement. The need for legislative clarification and harmonization of tax norms to ensure legal certainty in the conditions of digital transformation of tax administration is stated.

Key words: tax administration, tax authorities, tax information, information exchange, electronic office, tax dispute, law enforcement, interpretation, tax legislation, tax legal norms.

Article details:

Received: 02 February 2025

Revised: 28 February 2025

Accepted: 25 March 2025

Рекомендоване цитування: Ковалко Н. М. Листування контролюючих органів і платників податків в умовах цифровізації. *Економічна теорія та право*. 2025. № 1 (60). С. 45–62. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-60-1-45>.

Suggested citation: Kovalko, N. M. (2025). Lystuvannia kontroliuiuchykh orhaniv i platnykiv podatkov v umovakh tsyfrovizatsii [Correspondence between regulatory authorities and taxpayers in the context of digitalization]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 1(60), 45–62. <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-60-1-45> [in Ukrainian]