

**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ  
СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

**ГОРДІЙЧУК МАРІЯ ВІКТОРІВНА**

УДК 342.9:007:336.221

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБІГУ  
В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ**

12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;  
інформаційне право

**Автореферат  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук**

**Ірпінь – 2017**

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Університеті державної фіскальної служби України.

**Науковий керівник:** доктор юридичних наук, професор  
**Новицький Андрій Миколайович**,  
Університет державної фіскальної  
служби України, професор кафедри цивільного  
права та процесу.

**Офіційні опоненти:** доктор юридичних наук,  
старший науковий співробітник  
**Цимбалюк Віталій Степанович**,  
Кременчуцький національний університет  
ім. М. Остроградського,  
професор кафедри галузевих юридичних наук;

кандидат юридичних наук,  
старший науковий співробітник  
**Лопатін Сергій Ігоревич**,  
Державний науково-дослідний  
інститут МВС України,  
завідувач науково-дослідної лабораторії  
спеціально-технічних засобів.

Захист відбудеться «10» лютого 2017 року о 9-й годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 27.855.02 Університету державної фіскальної служби України за адресою: вул. Садова, 55, м. Ірпінь, Київська область, 08201.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Університету державної фіскальної служби України за адресою: вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, 08201.

Автореферат розісланий «09» січня 2017 року.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради

Т.О. Мацелик

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Формування основ інформаційного суспільства в Україні напряду пов'язано із розвитком інформаційних технологій. Сучасний стан розвитку техніки, комунікаційних технологій зумовив появу нових можливостей у суспільних відносинах, пов'язаних із сферою оподаткування. Податкова інформація стала накопичуватися не лише на паперових, але й на електронних носіях, у зв'язку з чим виникла необхідність правового врегулювання статусу таких електронних документів.

Електронний документ, маючи ряд переваг над класичним паперовим аналогом, завдяки своїм властивостям набув широкого поширення та використання у сфері оподаткування України.

Електронний документообіг у сфері оподаткування пов'язаний не тільки із діяльністю Державної фіскальної служби України, а й з іншими органами публічної влади, а самі інформаційні ресурси, які забезпечують електронний документообіг, є складовою загальнодержавної інформаційної структури – Електронного уряду. Дане положення зумовлює складність при встановленні загальних підходів щодо правового регулювання електронного документообігу взагалі, при цьому виокремивши особливості правового регулювання електронного документообігу в сфері оподаткування.

Одні з перших реальних кроків із впровадження електронного документообігу в сфері оподаткування з'явилися у 2003 році після прийняття Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронний цифровий підпис», які на організаційному та технічному рівнях врегулювали цю сферу. Ці Закони наповнили «змістом» задекларовану норму Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», яка встановлювала, що «податкова звітність може бути надана за добровільним рішенням платника податків податковому органу в електронній формі, за умови реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством». У 2010 році, після набрання чинності Податкового кодексу України, були закріплені норми щодо можливості подачі податкової звітності в електронній формі. Дані законодавчі акти зумовили новий етап становлення системи електронного документообігу в сфері оподаткування.

Однією з цілей податкової реформи закріпленої у Стратегії сталого розвитку «Україна - 2020», є необхідність впровадження електронних сервісів для платників податків. Для досягнення цієї мети фіскальні органи повинні здійснити вдосконалення та розширення функціоналу автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності» та електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків». Зважаючи на це, дослідження та формування нормативної основи для широкого застосування електронних новацій у сфері оподаткування вимагає аналізу правового регулювання податкових правовідносин, які виникають у процесі електронного документообігу. Вважаємо, що у зв'язку із розвитком цих відносин та

недосконалістю законодавства, дослідження електронного документообігу у сфері оподаткування набуває особливо актуального значення.

Теоретичним підґрунтям дисертації стали наукові дослідження, присвячені організаційно-правовому забезпеченню відносин у сфері електронного документообігу. Зазначене правове забезпечення у своїх роботах розкривали такі науковці: І.В. Арістова, І.Л. Бачило, В.Т. Білоус, О.П. Вершинін, С.К. Гречанюк, О.М. Кармінський, О.О. Косовець, М.В. Ларін, Н.А. Литвин, С.І. Лопатін, Л.М. Касьяненко, Т.О. Мацелик, Н.Р. Нижник, Ю.В. Оніщик, Д.В. Приймаченко, О.П. Рябченко, А.І. Суббот, А.В. Чучковська, Є.Ю. Шишаєва та ін. Специфіці запровадження електронного документообігу присвячені роботи К.І.Белякова, Т.С. Касянюк, Б.А. Кормич, Т.О. Масленникова, В.І. Міщенко, С.І. Ніколюка, Н.Б. Новицької, А.М. Новицького, В.К. Райхера, Т.В. Субіної, В.С. Цимбалюка, А.В. Чучковської, В.І. Шаповалова, Н.В. Шаманської, Г.В. Юрчук, С.І. Юрія та ін. Питання, які стосуються правового регулювання електронного документообігу, незважаючи на незначний відрізок часу з моменту його появи, досліджували у своїх працях такі вітчизняні та зарубіжні науковці як: М.М. Дутов, Р.А. Калюжний, В.А. Ліпкан, О.О. Литовченко, А.І. Марущак, М.Д. Мікуліч, В.В. Надольська, С.О. Пиріг, В.П. Писаренко, О.А. Присяжнюк, С.І. Семілетов, І.М. Сопілко, І.О. Трубін, О.О. Шелепіна та ін.

Разом із тим питання щодо правового регулювання електронного документообігу в сфері оподаткування в українській правовій науці досліджені недостатньо, що зумовлює вибір теми, об'єкта і предмета, а також мети і завдань дисертаційного дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційне дослідження виконано у рамках Стратегії сталого розвитку «Україна - 2020» (2015 рік), Стратегії розвитку інформаційного суспільства в Україні (2013 рік) та Національної програми інформатизації (1998 рік).

Окремі положення й висновки дисертації відповідають планам наукових досліджень Національного університету ДПС України та використані при підготовці аналітичних матеріалів та розробці науково-практичних рекомендацій за науково-дослідною темою: «Розробка методики визначення рівня корупції в органах доходів і зборів та практичних заходів з попередження, виявлення і припинення корупційних порушень з урахуванням світового досвіду» (державний реєстраційний номер УкрІНТЕІ 0115U005630).

Тема дисертації затверджена Вченою радою Національного університету державної податкової служби України (протокол № 5 від 23.04.2014 р.), розглянута координаційним бюро відповідного відділення Національної академії правових наук України і має позитивний відгук щодо актуальності, коректності формулювання та доцільності дослідження у вигляді дисертації за спеціальністю 12.00.07.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дослідження полягає у з'ясуванні правової природи, змісту і сутності електронного документообігу в сфері оподаткування та обґрунтуванні можливих напрямів удосконалення і

підвищення ефективності правового регулювання здійснення електронного документообігу в зазначеній сфері.

Відповідно до зазначеної мети в роботі було визначено такі **завдання**:

- з'ясувати сутність електронного документообігу як правової категорії через осмислення основоположних наукових понять визначеної сфери;
- охарактеризувати правовий статус електронного документообігу та визначити його місце в загальній системі електронного урядування;
- виділити та обґрунтувати особливості електронного документообігу в сфері оподаткування;
- визначити стан правового регулювання функціонування електронного декларування в сфері оподаткування;
- проаналізувати правове забезпечення використання електронного цифрового підпису як забезпечувального елементу електронного документообігу в сфері оподаткування;
- узагальнити позитивний іноземний досвід правового регулювання електронного документообігу в сфері оподаткування;
- систематизувати і розкрити зміст засобів забезпечення інформаційної безпеки електронного документообігу в сфері оподаткування;
- сформулювати пропозиції щодо удосконалення правового регулювання електронного документообігу в сфері оподаткування.

*Об'єктом дослідження* є суспільні відносини, що виникають при регулюванні електронного документообігу в сфері оподаткування.

*Предмет дослідження* – правове регулювання електронного документообігу в сфері оподаткування.

**Методи дослідження** обрані з урахуванням мети і завдань дослідження, його об'єкта і предмета. В основу методології дослідження покладені загальнотеоретичні методи, принципи та підходи до визначення поняття електронного документообігу, його правового статусу, місця та ролі в податкових відносинах, а саме: метод діалектичної логіки – для розкриття становлення та розвитку електронного документообігу в податкових і митних органах України (підпункт 2.1); соціологічний метод – при аналізі чинників та суспільних процесів, які зумовили виникнення електронного документообігу в податкових і митних органах України, а також аналіз результатів його впровадження (підпункти 1.3 та 2.2); формально-логічний метод – для визначення основних понять юридичних конструкцій, правових засад вирішення колізій законодавства України, які встановлюють статус електронного документообігу (підпункти 1.1, 1.2 та 2.3); порівняльно-правовий метод – при аналізі та співвідношенні вітчизняного й зарубіжного досвіду правового регулювання електронного документообігу (підпункт 3.1). Використання порівняльно-правового методу дозволило нам надати ряд пропозицій щодо вдосконалення українського законодавства з урахуванням норм міжнародного приватного права та наявного досвіду розвинених країн світу (розділ 3). Структурно-функціональний метод використаний під час розкриття системи

електронного документообігу, а також розкриття функціональної ролі складових елементів цієї системи (розділ 2); системно-функціональний метод – як засіб з'ясування місця електронного документообігу в загальній системі електронного урядування (підпункт 1.3). Також методологічну основу, враховуючи багатоаспектність предмета дослідження, складають такі загальнонаукові методи як узагальнення, моделювання, аналізу та синтезу. Так використання методів моделювання дозволило нам запропонувати стратегію впровадження електронного документообігу в податкових та митних органах України.

*Нормативною основою дослідження є Конституція України, Закони України, зокрема Закони України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронний цифровий підпис», «Про інформацію», «Про запобігання корупції», які регулюють електронний документообіг у сфері оподаткування, а також ратифіковані міжнародні нормативно-правові акти (Директиви Європейського парламенту та Ради «Про систему електронних підписів, що застосовується в межах Співтовариства», «Про деякі правові аспекти інформаційних суспільних послуг, зокрема електронної комерції, на внутрішньому ринку» та ін.).*

*Емпіричну базу дослідження склали матеріали державної статистики, дані відомчої звітності та судової практики. У процесі виконання дисертаційної роботи використовувалися та вивчалися документи, матеріали конференцій, семінарів та круглих столів. Поглибленому вивченню проблеми слугували проведенні власні спостереження й опитування шляхом анкетування співробітників Вовчанської ОДП ГУ ДФС України в Харківській області та платників податків (276 респондентів).*

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у тому, що за характером і змістом розглянутих питань дисертація є одним з перших у вітчизняній юридичній науці комплексним дослідженням правового регулювання електронного документообігу в сфері оподаткування. На підставі всебічного аналізу стану електронного документообігу в Україні розроблено низку висновків та сформульовано пропозиції з удосконалення чинного законодавства у зазначеній сфері, що має значення для науки інформаційного права, удосконалення податкового, митного та інформаційного законодавства та практики його застосування.

Елементи наукової новизни знайшли своє відображення у таких положеннях:

*вперше:*

– сформовано позицію щодо об'єднання всіх інформаційних систем державних органів (у тому числі митних та податкових), у яких функціонують електронні документи, в одну Всеукраїнську інформаційну систему електронного документообігу (ВІС);

– визначено класифікацію засобів захисту електронного документообігу в сфері оподаткування, а саме: 1) засоби, які спрямовані на захист електронного документа від випадкових або умисних спотворень; 2) засоби, які спрямовані на захист електронного документа від несанкціонованого

доступу; 3) засоби, які спрямовані на аутентифікацію електронного документа;  
*удосконалено:*

- сутність і визначення окремих складових понятійно-категоріального апарату, зокрема таких термінів, як «електронне управління», «електронний документ», «електронний уряд», «електронний документообіг»;

- положення щодо визначення правової сутності електронного документообігу;

- аргументацію щодо необхідності розробки цілісної концепції при прийнятті правових норм щодо регулювання електронного документообігу;

- правові положення щодо удосконалення чинного законодавства в частині внесення змін до Податкового кодексу України, Митного кодексу України; Законів України «Про запобігання корупції», «Про інформацію»;

*дістало подальшого розвитку:*

- обґрунтування шляхів підвищення інформаційної безпеки електронного документообігу в сфері оподаткування;

- визначення особливостей правового регулювання електронного документообігу в податкових правовідносинах;

- визначення ролі електронного цифрового підпису при здійсненні електронного документообігу в податкових правовідносинах;

- питання впровадження закордонного досвіду регулювання електронного документообігу у вітчизняне законодавство, визначення тенденцій та основних напрямів такого регулювання;

- обґрунтування теоретико-правових основ Концепції інформаційної безпеки в сфері оподаткування, як складової загальної Концепції інформаційної безпеки України.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у тому, що теоретичні положення, узагальнення та висновки, які містяться у дисертації, можуть бути використані при проведенні подальших досліджень правового регулювання документообігу в сфері оподаткування, у тому числі в:

- *науково-дослідній роботі* – як основа для подальшої розробки правового регулювання документообігу в сфері оподаткування (акт впровадження НДЦ з проблем оподаткування Національного університету ДПС України від 07.12.2015 р.);

- *практичній діяльності* – як рекомендації органам виконавчої влади з удосконалення регулювання електронного документообігу в їх діяльності (довідка про впровадження Управління СБУ в Житомирській області від 14.09.2015 р.; довідка про впровадження Відділу державної виконавчої служби Коростишівського районного управління юстиції у Житомирській області від 21.09.2015 р.);

- *навчально-методичній роботі* – при викладанні курсів з «Інформаційного права», «Інформаційної безпеки», «Інформаційного забезпечення органів публічної влади», а також при підготовці навчальних і методичних видань.

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійною, завершеною науковою працею. Сформульовані в ній положення, узагальнення, висновки, рекомендації і пропозиції обґрунтовано на підставі самостійно проведених досліджень.

Ідеї та розробки, що належать співавторам, разом з якими було опубліковано наукові праці, у дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці інших учених, на які обов'язково зроблено посилання.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення та результати роботи оприлюднені на чотирьох наукових і науково-практичних конференціях, зокрема: Міжнародній науково-практичній конференції «Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України» (м. Ірпінь, 22 травня 2015 р.); Международной научно-практической конференции «Вопросы развития и совершенствования науки» (г. Киев, 28 августа 2015 г.); Международной научно-практической конференции «Новые подходы для оптимизации научной деятельности» (г. Киев, 27 ноября 2015 г.); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання та проблеми правового регулювання суспільних відносин» (м. Дніпропетровськ, 4-5 березня 2016 р.).

**Публікації.** Основні положення дисертації відображені у 11 публікаціях, у тому числі – семи наукових статтях, що вийшли друком у наукових фахових виданнях (одна – в іноземному науковому виданні) та чотирьох тезах доповідей, надрукованих за результатами проведення науково-практичних конференцій.

**Структура дисертації** обумовлена метою та предметом дослідження. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що містять вісім підрозділів, висновків після розділів, загального висновку, додатків та списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації – 248 сторінок, з них основного тексту – 200 сторінок, додатків – 8 сторінок, списку використаних джерел (342 найменування) – 38 сторінок.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, в узагальненому вигляді представлено значення розробки проблеми дослідження, сформульовано мету і завдання роботи, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, наведено дані про їх апробацію та впровадження, а також щодо публікацій, структури й обсягу роботи.

**Розділ 1 «Теоретико-методологічні аспекти дослідження правового регулювання електронного документообігу»** складається з трьох підрозділів і присвячений теоретико-методологічному визначенню особливостей нормативно-правового забезпечення електронного документообігу.

У підрозділі 1.1 «Генезис поняття електронного документообігу та його правового регулювання» досліджено генезис основних складових понятійно-категоріального апарату. На основі аналізу існуючих наукових поглядів та законодавчих визначень встановлено, що сьогодні відсутній єдиний підхід до



розуміння сутності дефініцій «електронний документ», «електронний документообіг».

Робиться акцент на тому, що поняття електронного документу не повинне містити такі обороти, як «прийнятій для людини формі», «доступний для сприйняття людини», «засіб вираження волі» та ін. Дано авторське визначення поняття «електронний документ».

Встановлено, що відсутність одноманітності в підходах до трактування поняття «електронний документ» у науковому середовищі і на законодавчому рівні, ускладнює використання електронних документів на практиці.

Охарактеризовано нормативно-правові акти, що регулюють правові відносини у сфері електронного документообігу та уточнено змістовну суть поняття «електронний документообіг» як певної сукупності процесів обороту електронних документів, до яких входять їх створення, оброблення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання і знищення та процесів узгодження електронних документів, які включають їх аутентифікацію та ідентифікацію.

Запропоновано класифікувати всі нормативно-правові акти, що регулюють правові відносини в сфері електронного документообігу, залежно від особливостей предмета правового регулювання і виду нормативно-правового акту.

Окреслено переваги та недоліки Закону України «Про електронний цифровий підпис та документообіг». Визначено та проаналізовано міжнародно-правові документи, що регулюють суспільні відносини у сфері електронного документообігу, та обґрунтовано, що закладені в них принципи можуть бути використані при розробці українського законодавства, присвяченого регулюванню електронного документообігу з урахуванням вітчизняних реалій.

У підрозділі 1.2 «Сутність електронного документообігу» проведено дослідження процедурних аспектів електронного документообігу, що здійснюються його учасниками.

Встановлено, що нині у державних органах України функціонує велика кількість автономних інформаційних систем (АІС). В основному, це системи електронного документообігу, бухгалтерського й кадрового обліку, а також бази даних. У той час, коли між деякими базами даних здійснюється обмін інформацією, в Україні не існує єдиної загальнодержавної автоматизованої інформаційної системи. Акцентовано увагу на тому, що роботи з упорядкування електронного документообігу повинні супроводжуватися формуванням необхідної правової бази, яка, по-перше, на законодавчому рівні повинна визначати сутність категорії «електронний документообіг», по-друге, повинна залежати від процедур, що здійснюються його учасниками.

Визначено суть електронного документообігу.

Обґрунтовано тезу, що запобігти неправомірним діям відносно електронного документу можна лише за наявності можливості його ідентифікації та аутентифікації. Наголошено на тому, що аутентифікація й ідентифікація електронного документа – це поняття, які включають у себе і

перевірку цілісності електронного документа, і підтвердження факту його одержання.

*Підрозділ 1.3 «Місце електронного документообігу в податкових правовідносинах як елементу системи електронного урядування»* присвячено, по-перше, встановленню і розкриттю змісту та сутності понять «електронне управління» та «електронний уряд», де «електронне управління» – це сукупність усіх аспектів використання інформаційно-комунікаційних технологій у діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, а «електронне управління» – це організаційно-управлінська система, що базується на інформаційно-комунікаційних технологіях та об'єднує інформаційні системи державних органів для надання державних послуг у режимі «клієнт – сервер»; по-друге, визначенню місця електронного документообігу в податкових та митних правовідносинах у рамках готовності України до введення системи електронного уряду та впровадженню на її базі електронного документообігу з відповідним нормативно-правовим забезпеченням.

Наголошено, що електронний уряд передбачає не лише комп'ютеризацію управління державою, але й використання цих технологій для досягнення високого рівня якості послуг, що надаються у різних сферах суспільних відносин взагалі і податкових та митних, зокрема. Усе це повинно відбуватися за допомогою зміни характеру політики та відносин між громадянами й органами публічної адміністрації.

Підкреслено, що для просування реалізації системи електронного уряду в Україні необхідно спростити й перевести процедуру отримання паперових документів в електронне середовище.

Визначено основні переваги та недоліки, які несе в собі впровадження систем електронного документообігу в правовідносинах у сфері оподаткування.

**Розділ 2 «Сучасний стан та особливості правового регулювання електронного документообігу в податкових правовідносинах»** складається з трьох підрозділів і присвячений встановленню та аналізу складових елементів правового регулювання електронного документообігу в податкових правовідносинах.

*Підрозділ 2.1 «Особливості правового забезпечення електронного документообігу в діяльності податкових та митних органів»* присвячено аналізу нормативно-правових актів, що регламентують електронний документообіг у сфері оподаткування.

Акцентовано увагу на тому, що електронний документообіг у діяльності податкових та митних органів забезпечується наявністю двох блоків нормативно-правових актів.

Наголошено, що електронний документообіг в державних органах повинен здійснюватися на основі єдиного підходу та застосування одного програмного інструментарію. Закони та інші нормативні акти не повинні містити докладних технічних вимог, лише посилатися на відповідні стандарти та ГОСТи. Крім того, при розробці нормативно-правових актів, повинні бути враховані не

тільки потреби працівників податкових та митних органів, а й платників податків, які потребують доступних, повних та якісних електронних послуг.

Здійснено огляд законопроектної роботи, яка стосується правового забезпечення електронного документообігу в діяльності податкових та митних органів та зроблено прогноз щодо розвитку правового регулювання впровадження електронного документообігу в сфері оподаткування.

Відзначено, що особливість правового забезпечення електронного документообігу в діяльності податкових та митних органів полягає в тому, що дія всіх розглянутих нами нормативних документів регулює процедурні аспекти здійснення електронного документообігу саме тих органів, яким присвячена дисертаційна робота.

*Підрозділ 2.2 «Правове регулювання функціонування електронного декларування»* присвячено дослідженню розвитку і впровадження на практиці електронного декларування в органах ДФС України.

Вказано на наявність двох історично сформованих паралельних векторів розвитку правового регулювання електронного декларування. Пов'язано це у першу чергу з тим, що до структури ДФС України включені податкові та митні підрозділи. У зв'язку з чим окремо охарактеризовано правове регулювання електронного декларування у податкових органах, і окремо – правове регулювання електронного декларування у митних органах.

Запропоновано ряд необхідних кроків щодо удосконалення правового регулювання функціонування електронного декларування в Україні. Серед них слід виокремити необхідність: внесення змін до п.1 ст. 45 Закону України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014 № 1700-VII; розробки та прийняття Порядку електронного адміністрування акцизного податку; доопрацювання сервісу «Електронний кабінет платника податків» шляхом надання можливості за його допомогою здійснювати електронний документообіг між платниками податків – суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та митними органами; внесення змін до Митного кодексу України шляхом зняття відповідальності з декларантів за здійснення ними незначних помилок чи неточностей при заповненні документів у електронній формі або при зазначенні декларантом помилкових відомостей щодо задекларованих товарів тощо.

*Підрозділ 2.3 «Електронний цифровий підпис як забезпечувальний елемент електронного документообігу в податкових правовідносинах»* присвячено визначенню ролі електронного цифрового підпису при здійсненні електронного документообігу в податкових правовідносинах.

Існує декілька підходів до визначення ЕЦП. Перший підхід передбачає, що в якості ЕЦП повинні розглядатися будь-які елементи, які входять до електронного документообігу і так чи інакше пов'язані з відправником електронного документа. Другий підхід передбачає, що ЕЦП повинен відповідати низці законодавчо закріплених додаткових вимог (забезпечувати можливість достовірного встановлення відправника інформації, бути пов'язаним з переданими даними таким чином, що при їх зміні підпис стає недійсним тощо). Третій підхід визначає ЕЦП як результат криптографічного перетворення

вихідного електронного документа і висуває найбільш деталізовані вимоги до технології застосування електронного цифрового підпису. Встановлено, що аутентифікацію електронному документу забезпечує електронний цифровий підпис. При перевірці електронного цифрового підпису файлу перевіряється, чи застосовувався при підготовці даного цифрового підпису конкретний ключ, що належить відправникові документу, і чи не зазнав файл змін у процесі пересилання адресатові.

Наголошується на необхідності приведення законодавства України в сфері ЕЦП у відповідність до стандартів країн Європейської Співдружності, шляхом імплементації норм Директиви Європейського Парламенту «Про систему електронних підписів, що застосовуються в межах Співтовариства». У зв'язку з чим, необхідно виключити із законодавства термін «електронний цифровий підпис» і залишити термін «електронний підпис». Також необхідно ввести до законодавства термін «посилений електронний підпис».

Акцентовано увагу на тому, що Акредитований центр сертифікації ключів Інформаційно-довідкового департаменту ДФС є єдиною структурою у складі ДФС, яка на безоплатній основі видає ЕЦП, що сприяє розвитку електронного документообігу, а саме електронного декларування в Україні. На сьогоднішній день Інформаційно-довідковий департамент має відпрацьований механізм видачі ЕЦП, який складається з двох етапів. На першому етапі проходить ідентифікація заявника, який звернувся до АЦСК ІДД ДФС з метою отримання ЕЦП, на другому – здійснюється внесення інформації про заявника та підписувача (підписувачів) до реєстру підписувачів АЦСК ІДД ДФС.

**Розділ 3 «Напрями удосконалення правового регулювання електронного документообігу»** складається з двох підрозділів і присвячений аналізу особливостей правового регулювання електронного документообігу в зарубіжних країнах та визначенню перспективних напрямів забезпечення інформаційної безпеки електронного документообігу в сфері оподаткування.

*Підрозділ 3.1 «Зарубіжний досвід регулювання електронного документообігу та шляхи його імплементації в національне законодавство»* присвячено вивченню досвіду зарубіжних країн у сфері правового регулювання електронного документообігу. Проведено дослідження основ правового регулювання електронного документообігу в США, Канаді, країнах СНД та ЄС, визначено їх позитивні та негативні сторони.

Провівши дослідження особливостей правового регулювання електронного документообігу в зарубіжних країнах, виокремлено три групи країн із характерною тільки для них моделлю правового регулювання.

До першої групи з пострадянською моделлю регулювання електронного документообігу віднесено більшість країн СНД (Білорусь, Російська Федерація, Молдова та ін.). Аналізуючи досвід цих країн, запропоновано декілька шляхів розвитку правового регулювання електронного документообігу в Україні, а саме: прийняття поправок і змін до вже чинних законів; регулювання цих відносин шляхом введення нових стандартів і положень; повний перегляд законодавства та прийняття законів згідно директив і вимог європейської спільноти.

У другій групі використовується американська модель регулювання електронного документообігу. Ця модель притаманна таким країнам, як США, Канада, Австралія та ін. Аналізуючи цей блок підкреслена неможливість використання досвіду цих країн на теренах України.

У третій групі використовується європейська модель регулювання електронного документообігу. Ця модель притаманна країнам-членам ЄС. Підводячи підсумок розгляду європейської моделі у сфері правового регулювання електронного документообігу, хотілося б підкреслити наявність однакових правил відносно електронного документообігу, які закріплені в директивах Європейського парламенту. Незважаючи на наявність загальних вимог, затверджених у директивах та обов'язкових до виконання країнами-членами ЄС, внутрішньодержавні риси правового регулювання електронного документообігу дуже відрізняються. Наприклад, в Італії та Фінляндії існує посилений контроль за електронними документами та використанням електронних підписів. У Франції, навпаки, більш вільний підхід до регулювання електронного документообігу, на що вказує відсутність спеціального закону у цій сфері. Аналізуючи європейський досвід правового регулювання електронного документообігу, в якості основного шляху розвитку правового регулювання електронного документообігу в Україні, визначено адаптування вітчизняного законодавства до директив ЄС.

Акцентовано увагу на тому, що в Україні в першу чергу необхідно здійснити адаптацію свого внутрішнього законодавства, яке здійснює правове регулювання електронного документообігу під основні директиви ЄС. При цьому неприпустимою є відсутність контролю з боку України стосовно тих питань, які в Європі є ліберальними. Потрібно враховувати не лише правову базу України, а й правовий і моральний рівень розвитку українців, які будь-які послаблення у законодавстві сприймають як команду до його невиконання.

У свою чергу основні шляхи використання зарубіжного досвіду регулювання електронного документообігу повинні торкатись наступних питань: наявності ефективної системи обміну інформацією у податкових та митних органах України, включаючи забезпечення легкого доступу громадян до неї; наявності необхідної регламентаційної та внутрішньої інструктивної бази; наявності коректної системи кодування і класифікації даних; наявності чітко розробленої методології обліку і зберігання даних у податкових та митних органах; наявності системи зворотнього зв'язку і контролю виконання при здійсненні електронного документообігу.

У підрозділі 3.2 «Напрями забезпечення інформаційної безпеки електронного документообігу в сфері оподаткування» згруповано та розглянуто основні засоби, за допомогою яких здійснюють забезпечення інформаційної безпеки електронного документообігу в сфері оподаткування. Проаналізовано криптографічні, організаційні, правові, програмні та технічні засоби, за допомогою яких забезпечується сфера інформаційної безпеки електронного документообігу.

Акцентується увага на тому, що основними елементами, які потребують захисту, виступають: інформаційна система податкового органу; зовнішній (вхідний та вихідний) електронний документообіг; внутрішній електронний документообіг.

Розглянувши всі засоби забезпечення інформаційної безпеки електронного документообігу в сфері оподаткування здійснено аналіз їх правового регулювання та визначено переваги і недоліки застосування.

Основна увага приділена правовим засобам забезпечення інформаційної безпеки електронного документообігу в сфері оподаткування в Україні під якими пропонується розуміти розробку нормативно-правових актів, що регламентують взаємини платників податків і державних органів в інформаційній сфері, та нормативних методичних документів з питань забезпечення інформаційної безпеки електронного документообігу в сфері оподаткування. До переваг правових засобів віднесено забезпечення високого ступеня юридичного захисту, який можна виразити нормами законодавчих актів. До недоліків віднесено ефект запізнення. Законодавець вносить зміни або приймає нові нормативні акти після того, як шкода електронному документообігу в сфері оподаткування вже нанесена.

## **ВИСНОВКИ**

У результаті дисертаційного дослідження здійснено теоретичне узагальнення і нове розв'язання наукового завдання щодо розкриття правової сутності електронного документообігу, дослідження проблем правового регулювання його в сфері оподаткування та обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства. Проведене дослідження дало змогу сформулювати наукові положення та рекомендації, що ґрунтуються як на положеннях, сформульованих попередніми дослідниками, так і на принципово нових підходах до зазначених завдань.

Основні з них такі:

1. Усі потоки інформації надзвичайно різноманітні за джерелами і формами її подання, але незалежно від цього їх можна умовно класифікувати за формою зберігання на електронні та паперові. Сьогодні існує значна кількість визначення дефініції «електронний документ». Проаналізувавши різні наукові підходи та законодавчо закріплені визначення, запропоновано авторське визначення терміну «електронний документ» як електронної форми вираження інформації, яка містить обов'язкові реквізити і кваліфікований електронний підпис.

2. Нормативно-правові акти, що регулюють правові відносини в сфері електронного документообігу, поділено на чотири групи залежно від особливостей предмета правового регулювання і виду нормативно-правового акту:

- 1) закони, присвячені проблемам електронного документообігу;
- 2) закони, що стосуються функціонування й організації електронного

документообігу;

3) закони, які регулюють застосування електронного документообігу в окремих сферах;

4) підзаконні акти, що приймаються з метою регулювання сфери електронного документообігу.

3. Суть електронного документообігу розкривається через процеси обороту та узгодження електронних документів, їх створення, оброблення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання, знищення, аутентифікації та ідентифікації документів.

4. В Україні відсутня цілісна концепція при прийнятті правових актів щодо регулювання електронного документообігу, що призводить до значного зниження ефективності відповідних норм та становлення електронного документообігу як правового інституту. Тому пропонується при розробці та внесенні змін до Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» покласти в основу концепцію відкритих (публічних) та закритих (корпоративних) інформаційних систем електронного документообігу. Це дозволить, по-перше, організувати та гармонізувати законодавство, яке стосується електронного документообігу на національному рівні, і, по-друге, ефективно та гармонійно впровадити положення міжнародних нормативно-правових актів, що регулюють електронний документообіг у національне законодавство.

5. У загальній системі електронного урядування електронний документообіг став обов'язковим елементом інформаційної інфраструктури. За допомогою технологій електронного документообігу в уповноважених органах у сфері оподаткування вирішуються завдання внутрішнього управління, міжвідомчої взаємодії та взаємодії з платниками податків, що надає можливість забезпечити ефективно використання інформації та створення електронного урядування. Серед основних переваг, які несе в собі впровадження систем електронного документообігу в податкових правовідносинах, виокремлено такі: збереження природи та природних ресурсів; рентабельність; сумлінність; мобільність і конфіденційність; організаційний процес. До мінусів електронного документообігу віднесено: збереження документів; безпека документів; географічний чинник; навчання і час.

6. Розглянувши розвиток та сучасний стан правового забезпечення електронного документообігу в діяльності податкових та митних органів встановлено, що існують дві групи нормативно-правових актів, які регулюють даний процес.

До першої групи віднесено загальні нормативні акти, які комплексно забезпечують функціонування електронного документообігу в Україні, до другої – лише ті правові акти, які стосуються функціонування електронного документообігу в митних та податкових органах. До другої групи також віднесено нормативно-правові акти, які поширюють свою дію на забезпечення електронного декларування у податкових та митних органах.

7. Запропоновано об'єднати всі інформаційні системи, спрямовані на

функціонування електронного документообігу в державних органах України (у тому числі митних та податкових), в одну Всеукраїнську інформаційну систему (ВІС). ВІС буде логічним етапом розвитку «Електронного уряду» в Україні та дозволить не лише скоротити корупційну складову в державі до мінімуму, але й повною мірою формалізує і стандартизує методи надання послуг, позбавить від бюрократизму систему прийняття рішень, обмежить можливості зловживання службовим становищем.

8.3 метою удосконалення правового регулювання функціонування електронного декларування та електронного документообігу в податкових та митних підрозділах ДФС України запропоновано:

- удосконалити програмне забезпечення сервісу «Електронний кабінет платника податків» для створення у ньому можливостей: а) для подання акцизних накладних та для подання й оприлюднення декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави чи місцевого самоврядування; б) за його допомогою здійснювати електронний документообіг між платниками податків – суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та митними органами, у тому числі дозволити введення електронних копій декларацій у автоматизовану систему митного оформлення;

- перед прийняттям проектів Законів «Про діловодство» та «Про діяльність у сфері інформатизації», слід привести їх норми у відповідність до європейських та міжнародних стандартів. Врахування міжнародного досвіду дозволить створити загальний інформаційний простір, покращить взаємодію всіх учасників електронних взаємовідносин, посилить конкуренцію на ринку товарів і послуг та обіг грошових коштів, підвищить шанси на інтеграцію правової системи України у правову систему ЄС без зайвих витрат;

- внести зміни до п.1 ст. 45 Закону України «Про запобігання корупції» та викласти його у такій редакції: «1. Особи, зазначені у пункті 1, підпункту «а» пункту 2 частини першої статті 3 цього Закону, зобов'язані щорічно до 1 квітня подавати декларацію особи, уповноваженої на виконання функцій держави або місцевого самоврядування (далі – декларація), шляхом заповнення її в «Електронному кабінеті платника податків» за минулий рік згідно форми, що визначається Національним агентством з питань запобігання корупції»;

- внести зміни до Митного кодексу України шляхом зняття відповідальності з декларантів за здійснені ними незначні помилки чи неточності при заповненні документів у електронній формі або при зазначенні декларантом помилкових відомостей щодо задекларованих товарів. Пропонуємо зняти відповідальність за помилки, виникнення яких не впливає на суму митних платежів, але які можуть використовуватися посадовими особами митних органів в якості «важелів тиску» на декларанта для отримання від нього матеріальної вигоди;

- передбачити: а) декларанту – можливість в автоматизованому режимі отримувати повідомлення про згенеровані форми контролю автоматизованої системи аналізу та управління ризиками; б) митним органам –



безпосередньо отримати доступ до баз даних дозвільних документів, виданих контролюючими органами.

9. Основне призначення ЕЦП полягає у побудові юридично значущого електронного документа для його використання в офіційному електронному документообігу. У неофіційному електронному документообігу наявність ЕЦП не обов'язкова. З'ясовано, що власноручний підпис і ЕЦП використовуються для підтвердження автентичності авторства документа. Отже, ці явища необхідно розглядати як аналогічні.

10. Використання ЕЦП дозволяє учасникам електронного документообігу забезпечити в суді захист своїх законних прав та інтересів, а електронний документ, підписаний ЕЦП, стає офіційним та набуває здатності виступати в судовому процесі у якості доказу. Виходячи з цього, запропоновано доповнити ст. 1 Закону України «Про інформацію» абзацом наступного змісту: «офіційний документ – юридично значущий документ, створений за встановленими правилами».

11. Усі країни, в яких регулюється електронний документообіг, можна розділити на 3 групи. Для кожного блоку характерна своя модель правового регулювання електронного документообігу. Перша група – пострадянська модель регулювання електронного документообігу. Використовується у більшості країн СНД (у тому числі й в Україні). Друга група – американська модель регулювання електронного документообігу. Використовується у США, Канаді та інших країнах. Третя група – європейська модель. Використовується країнами – членами ЄС.

Аналізуючи досвід іноземних держав, виділено шляхи розвитку правового регулювання електронного документообігу в Україні: прийняття поправок і змін до вже чинних законів; регулювання цих відносин шляхом введення нових стандартів і положень; повний перегляд законодавства та прийняття законів згідно директив і вимог європейської спільноти.

12. В Україні склалася ситуація, за якої не існує повноцінної взаємодії на рівні електронного документообігу в державних органах, що призводить до неефективності державного апарату управління. Для вирішення цієї проблеми, запропоновано розробити власний національний стандарт, що регулює створення єдиного інформаційного простору в державних органах України, або використати європейський (наприклад, MoReq2).

13. До основних засобів, за допомогою яких здійснюють забезпечення інформаційної безпеки електронного документообігу в сфері оподаткування, віднесено:

- засоби, які спрямовані на захист електронного документа від випадкових або умисних спотворень (технічні, правові);
- засоби, які спрямовані на захист електронного документа від несанкціонованого доступу (криптографічні, організаційні, правові);
- засоби, які спрямовані на аутентифікацію електронного документа (програмні).

Правильне і своєчасне їх використання дозволить підвищити превентивний захист електронного документа.

Відповідно до зазначеної класифікації повинні бути сформовані нормативно-правові акти, так як вони мають свою специфіку, сферу застосування та суб'єктів.

14. Обґрунтовано основні напрями підвищення інформаційної безпеки електронного документообігу в сфері оподаткування:

- правовий напрям;
- технічний напрям;
- програмний напрям;
- організаційний напрям.

15. Розроблено теоретико-правові основи Концепції інформаційної безпеки в сфері оподаткування, що в свою чергу має стати складовою загальної Концепції інформаційної безпеки України, яка повинна уніфікувати і стандартизувати всі існуючі засоби забезпечення інформаційної безпеки електронного документообігу в усіх органах державної влади України. У концепції необхідно виділити основні джерела загроз інформаційній безпеці електронного документообігу з конкретними рекомендаціями щодо їх запобігання.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

1. Гордійчук М. В. Соціологічний зміст правового регулювання електронного документообігу / М. В. Гордійчук // Соціологія права (науково-практичний журнал). – 2014. – № 1-2 (7-8). – С. 20-26.

2. Гордійчук М. В. Електронний цифровий підпис як забезпечувальний елемент електронного документообігу / М. В. Гордійчук // Малий і середній бізнес (право, держава, економіка). – 2014. – № 1-2 (56-57). – С. 84-89.

3. Гордійчук М. В. Наукові погляди щодо визначення терміну «електронний документ» документообігу / М. В. Гордійчук // Малий і середній бізнес (право, держава, економіка). – 2014. – № 3-4 (58-59). – С. 61-65.

4. Гордійчук М. В. Засоби забезпечення інформаційної безпеки електронного документообігу у сфері оподаткування / М. В. Гордійчук // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2014. – № 4 (67). – С. 57-63.

5. Гордійчук М. В. Розвиток та сучасний стан правового регулювання електронного декларування в митних органах України / М. В. Гордійчук // Малий і середній бізнес (право, держава, економіка). – 2015. – № 3-4 (62-63). – С. 107-113.

6. Гордійчук М. В. Особливості американської моделі регулювання електронного документообігу (на прикладі США) / А. М. Новицький, М. В. Гордійчук // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2015. – № 1 (68). – С. 112-119.

7. Гордійчук М. В. Особенности правового регулирования электронного документооборота в постсоветских государствах / М. В. Гордийчук //

Международный научно-практический правовой журнал «Legea și viața». – 2016. – № 1/2 (289). – С. 27-31.

8. Гордійчук М. В. Проблема наукового осмислення дефініції терміна «електронний документ» / М. В. Гордійчук // Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України: матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 22 травня 2015 р. / Міністерство освіти і науки України, Національний університет державної податкової служби України. – Ірпінь: НУДПСУ, 2015. – С. 95-97.

9. Гордійчук М. В. Переваги та недоліки електронного документообігу/ М. В. Гордійчук // Вопросы развития и совершенствования науки: матер. VIII (LX) международной научно-практической конференции, г. Киев 28 августа 2015 г. – Горловка: ФЛП Пантюх Ю.Ф., 2015. – С. 47-49.

10. Гордійчук М. В. Елементи програмних засобів захисту електронного документообігу в сфері оподаткування / М. В. Гордійчук // Новые подходы для оптимизации научной деятельности: матер. XI (LXIII) международной научно-практической конференции, г. Киев 27 ноября 2015 г. – Горловка: ФЛП Пантюх Ю.Ф., 2015. – С. 37-37.

11. Гордійчук М. В. Правове регулювання електронного документообігу / М. В. Гордійчук //Актуальні питання та проблеми правового регулювання суспільних відносин: матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Дніпропетровськ, 4-5 березня 2016 р. – Дніпропетровськ: ГО «Правовий світ», 2016. – С.75-77.

## АНОТАЦІЯ

**Гордійчук М. В. Правове регулювання електронного документообігу в сфері оподаткування.** – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидат юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. - Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2017.

Дисертація присвячена дослідженню правового забезпечення електронного документообігу в податкових і митних органах. У роботі проаналізовано такі нові поняття для юридичної науки як «електронний документ», «електронний документообіг», «електронне декларування», «електронний цифровий підпис» та ін. Зроблено висновок про те, що електронний документ може виконувати всі функції паперового документа. Для виконання електронним документом функцій, які покладаються на нього, використовується електронний цифровий підпис, який представляє собою аналог власноручного підпису.

Дисертантом визначені, узагальнені і проаналізовані нормативно-правові акти, які забезпечують функціонування електронного документообігу в сфері оподаткування. Значну увагу приділено обґрунтуванню пропозицій щодо

вдосконалення національного законодавства, яке регулює електронний документообіг у податкових і митних органах.

Розкрито рівень застосування засобів захисту і стан інформаційної безпеки електронного документообігу в органах ДФС України. На основі вивчення світового досвіду в сфері забезпечення правового регулювання електронного документообігу сформульовані висновки, рекомендації та пропозиції, які необхідні для підвищення якісної складової національного законодавства.

***Ключові слова:** електронний документ, електронний документообіг, інформація, інформаційне суспільство, інформаційна безпека, органи ДФС України, сфера оподаткування.*

## АННОТАЦІЯ

**Гордийчук М. В. Правовое регулирование электронного документооборота в сфере налогообложения.** – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Университет государственной фискальной службы Украины, Ирпень, 2017.

Диссертация посвящена исследованию правового обеспечения развития электронного документооборота в налоговых и таможенных органах.

В работе проанализировано такие новые понятия для юридической науки как «электронный документ», «электронный документооборот», «электронное декларирование», «электронная цифровая подпись» и др., которые являются первоосновой для создания эффективного правового обеспечения электронного документооборота в сфере налогообложения. Сделан вывод о том, что электронный документ может выполнять все функции привычного бумажного документа. Для выполнения электронным документом функций, которые возлагаются на него, используется электронная цифровая подпись, которая представляет собой аналог собственноручной подписи.

Исследовано электронную цифровую подпись как обеспечительный элемент электронного документооборота в сфере налогообложения. Рассмотрены подходы к определению электронной цифровой подписи и механизм её выдачи. Аргументировано, что электронная цифровая подпись является более защищенной от подделок, так как имеет личный ключ.

В работе рассматриваются теоретические подходы формирования информационного общества на основе развития информационных процессов, которые происходят в обществе и государственных налоговых органах.

Диссертантом определены, обобщены и проанализированы нормативно-правовые акты обеспечивающие функционирование электронного документооборота в сфере налогообложения. Значительное внимание уделено обоснованию предложений по совершенствованию национального

законодательства, которое регулирует электронный документооборот в налоговых и таможенных органах.

Доказана необходимость усовершенствования механизмов и технологий функционирования электронного документооборота.

Раскрыт уровень применения средств защиты и состояние информационной безопасности электронного документооборота в органах ГФС Украины. Обосновано, что с обеспечением информационной безопасности защищается и охраняется целостность, доступность и секретность налоговой и таможенной информации, которая циркулирует с помощью информационных систем.

На основе изучения мирового опыта в сфере обеспечения правового регулирования электронного документооборота сформулированы выводы, рекомендации и предложения, которые необходимы для повышения качественной составляющей национального законодательства.

Названы и проанализированы способы обеспечения информационной безопасности в органах ГФС Украины. Предложены пути усовершенствования данных способов.

***Ключевые слова:** электронный документ, электронный документооборот, информация, информационное общество, информационная безопасность, органы ГФС Украины, сфера налогообложения.*

## ANNOTATION

**Hordiychuk M. V. The legal regulation of electronic document management in the sphere of taxation.** – Should be treated as a manuscript.

A thesis submitted for the degree of candidate of legal sciences, major in 12.00.07 – administrative law and the process; financial law; data protection law. – The University of state fiscal service of Ukraine, Irpin, 2017.

The thesis is devoted to the research of providing electronic document management in the tax and customs authorities. The work analyses such new concepts for the legal science as «electronic document», «electronic document management», «electronic declaration», «electronic digital signature» and others. It was concluded that electronic document can perform all functions of a paper document. To perform all functions that are relied on electronic document, electronic digital signature is used; it is an analogue of a handwritten signature.

The author of the thesis defined, summarized and analyzes laws and regulations, which provide the functioning of electronic document management in the sphere of taxation. Considerable attention is paid to the grounding of proposals for the improvement of national legislation that regulate electronic document management in the tax and customs authorities.

The level of application of means of protection and the state of data security of electronic document management in the authorities of SFS of Ukraine were revealed. On the basis of international experience in the sphere of providing legal regulation of electronic document management conclusions, recommendations and proposals, that

are necessary to improve the quality component of national legislation, were formulated.

**Key words:** *electronic document, electronic document management, information, information society, data security, the authorities of SFS of Ukraine, the sphere of taxation.*

Підписано до друку 06.01.2017 р. Формат 60×84/16.  
Папір офсетний. Друк офсетний.  
Друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.  
Замов. № 530.

Видруковано в Університеті державної фіскальної служби України.  
08201, Київська область, м Ірпінь, вул. Університетська, 31.