

Д. В. Бондарчук,
аспірант кафедри глобальної та національної безпеки,
Навчально-науковий інститут публічного управління та державної служби
Київського національного університету імені Тараса Шевченка
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0007-7078-5535>

DOI: 10.32702/2306-6814.2026.5.381

ОЦІНКА РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО ПІДХОДУ В ПОДАТКОВОМУ КОНТРОЛІ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА В УКРАЇНІ

D. Bondarchuk,
Postgraduate student, Department of Global and National Security, Educational and Scientific Institute
of Public Administration and Civil Service, Taras Shevchenko National University of Kyiv

ASSESSMENT OF THE RISK-ORIENTED APPROACH IN TAX CONTROL: THEORY AND PRACTICE IN UKRAINE

Статтю присвячено комплексному аналізу ризик-орієнтованого підходу як сучасного інструменту податкового контролю в умовах трансформації податкового адміністрування в Україні. Досліджено генезис поняття "ризик-орієнтований підхід" у сфері податкового адміністрування, проаналізовано його теоретичні засади та міжнародні підходи до управління податковими ризиками. Обґрунтовано, що ризик-орієнтований підхід у податковому контролі доцільно розглядати як систематичний, безперервний процес діяльності органів податкового контролю, спрямований на ідентифікацію, аналіз, оцінювання та систематизацію ризиків несплати податків і зборів, а також на розробку та застосування проактивних (попереджувальних) і реактивних (корегувальних) заходів впливу на платників податків з метою стимулювання добровільного та добросовісного дотримання податкового законодавства. Здійснено аналіз чинної нормативно-правової бази управління податковими ризиками, зокрема положень Податкового кодексу України та підзаконних актів, що регламентують діяльність органів податкового контролю. Окрему увагу приділено дослідженню експериментального проєкту з функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державна податкова служба України, у межах якого обґрунтовано поділ управління податковими ризиками на стратегічний, тактичний та оперативний рівні. Встановлено, що на сучасному етапі ризик-орієнтований підхід у податковому контролі в Україні застосовується фрагментарно, зокрема у механізмах автоматизованого моніторингу податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та під час формування планів-графіків проведення планових податкових перевірок. Виявлено основні проблеми його практичної реалізації, серед яких обмеженість аналітичних даних, недостатня інтеграція державних реєстрів, недосконалість критеріїв ризиковості та інституційні обмеження міжвідомчої взаємодії. На основі аналізу міжнародного досвіду (зокрема практик країн ЄС) обґрунтовано напрями вдосконалення застосування ризик-орієнтованого підходу у сфері податкового адміністрування в Україні. Запропоновано посилення аналітичної спроможності податкових органів, розширення доступу до державних інформаційних ресурсів, нормативне закріплення принципів ризик-орієнтованого податкового контролю та адаптацію успішних міжнародних практик з урахуванням національних особливостей.

The article is devoted to a comprehensive analysis of the risk-oriented approach as a modern instrument of tax control in the context of the transformation of tax administration in Ukraine. The relevance of the study is driven by the need to ensure stable tax revenues to the state budget amid a full-scale war, economic turbulence, a decline in the solvency of business entities, and, at the same time, the necessity to preserve a favorable business climate. The paper examines the genesis of the concept of the "risk-oriented approach" in the field of tax administration and analyzes its theoretical foundations and international approaches to tax risk management. It substantiates that the risk-oriented approach in tax control should be regarded as a systematic, continuous process of activity of tax control authorities aimed at identifying, analyzing, assessing, and systematizing the risks of non-payment of taxes and fees, as well as at developing and applying proactive (preventive) and reactive (corrective) measures of influence on taxpayers in order to stimulate voluntary and good-faith compliance with tax legislation. An analysis of the current regulatory and legal framework for tax risk management is carried out, in particular the provisions of the Tax Code of Ukraine and subordinate legal acts regulating the activities of tax

control authorities. Special attention is paid to the study of the experimental project on the functioning of the tax risk management system (compliance risks) within the State Tax Service of Ukraine, which substantiates the division of tax risk management into strategic, tactical, and operational levels. It is established that at the present stage the risk-oriented approach in tax control in Ukraine is applied fragmentarily, in particular through the mechanisms of automated monitoring of tax invoices/adjustment calculations in the Unified Register of Tax Invoices and during the formation of schedules for planned tax audits. The main problems of its practical implementation are identified, including limited availability of analytical data, insufficient integration of state registers, imperfections of risk assessment criteria, and institutional constraints on interagency interaction. Based on the analysis of international experience (in particular, the practices of EU countries), directions for improving the application of the risk-oriented approach in the field of tax administration in Ukraine are substantiated. The study proposes strengthening the analytical capacity of tax authorities, expanding access to state information resources, legally enshrining the principles of risk-oriented tax control, and adapting successful international practices with due regard to national specificities.

Ключові слова: податкова система, податкове адміністрування, податковий контроль, податковий ризик, ризик-орієнтований підхід, управління податковими ризиками.

Key words: tax system, tax administration, tax control, tax risk, risk-oriented approach, tax risk management.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

В умовах введення повномасштабної війни проти агресора держава Україна потребує стабільного функціонування економічної складової держави. Податкові надходження є основним джерелом фінансування державних функцій, що потребує належний рівень податкового контролю з боку держави. Для України здійснення ефективного податкового контролю є надзвичайно важливим аспектом функціонування податкової системи, оскільки в умовах ведення повномасштабної війни, руйнувань енергосистеми, нанесення неоціненної шкоди бізнесу та рівню платоспроможності платників податків в цілому, завданням податкового контролю є забезпечення правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання іншого законодавства, контроль над дотриманням якого покладено органи Державної податкової служби України (далі — ДПС). Водночас, метою застосування ризик-орієнтованого підходу у податковому контролі є забезпечення балансу між податковими надходженнями до Державного бюджету України та бізнес-кліматом в Україні і недопущенням надмірного податкового тиску на платників податків.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Останні роки зростає інтерес науковців до можливих шляхів вдосконалення, реформування, адаптації заходів податкового контролю в умовах повномасштабного вторгнення. Саме описані вище загрози і викликають підвищену наукову цікавість до даної теми. Зокрема, сутність податкових ризиків досліджувалась В. Тарашенко [1], Г. Гришук, А. Пономаренко, К. Почкай [2] висували, що ризик орієнтована модель податкового контролю є ефективним інструментом забезпечення податкових надходжень, хоча і потребує вдосконалення, з огляду на неналежне використання аналітичних матеріалів. Також К. Смирна [3] зауважує

не лише на фіскальному характеру податкового контролю, а й на регулятивному, що забезпечує добровільну сплату податків та зборів у повному обсязі.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Формулювання цілей статті (постановка завдання) — дослідити теоретичні засади використання ризик-орієнтованого підходу у сфері податкового контролю, визначити особливості функціонування такого підходу в Україні, описати негативні його складові, запропонувати шляхи його вдосконалення на основі проаналізованих даних та позитивного міжнародного досвіду.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Ризик-орієнтований підхід побудований на концепції концентрації контролюючих заходів на платниках податків з підвищеною ймовірністю порушення податкового законодавства, що призводять до найбільших втрат від недоотримання бюджетом податкових надходжень. В сучасній науковій літературі термін "податковий ризик" тлумачиться як ймовірність виникнення втрат бюджету внаслідок недотримання платником податків вимог законодавства або використання агресивних схем податкового планування. У Податковому кодексі України (далі — ПК України) [4] наведено точне та конкретне визначення терміну "податковий ризик" як ймовірність невиконання платником податків податкового обов'язку щодо взяття його на облік як платника податків, реєстрації платником окремих видів податків, подання (своєчасного подання) податкової звітності, декларування (повного декларування), сплати (своєчасної та повної сплати) платником податків податкових зобов'язань, інших податкових обов'язків, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Разом з цим, ПК України як головним законодавчим актом у сфері оподаткування не передбачається, що податковий контроль в Україні здійснюється на базі ризик-оріє-

тованого підходу. Для дослідження особливостей функціонування ризик-орієнтованого підходу у податковому контролі в Україні слід чітко розуміти, за допомогою яких саме способів та заходів здійснюється податковий контроль.

Так, відповідно до статті 62 ПК України [4] податковий контроль здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;
- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків;
- обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів.

В свою чергу, в міжнародній економічній літературі організації ризик-орієнтований підхід визначається як систематичний процес, у якому податкова адміністрація робить усвідомлений вибір щодо того, які заходи використовувати, виходячи зі знань усіх платників податків та їх поведінки, пов'язаних з наявними можливостями, для ефективного стимулювання дотримання вимог та запобігання недотриманню [5].

Фундаментальним нормативно-правовим актом в українському законодавстві у сфері застосування ризик-орієнтованого підходу у сфері податкового контролю є Постанова Кабінету Міністрів України від 24.07.2024 № 854 про затвердження Порядку реалізації експериментального проєкту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі (далі — Порядок № 854) [6].

Відповідно до Порядку № 854 передбачається, що при Державній податковій службі створюється експертний колегіальний орган для координації процесу управління податковими ризиками та організації проведення даного експерименту. Також передбачається, що управління податковими ризиками здійснюватиметься на трьох рівнях: стратегічному, тактичному та оперативному. На стратегічному рівні функції податкового комплаєнсу здійснюватимуться Головою ДПС (або особою, що виконує її функції) та експертною комісією шляхом схвалення загального, операційного, сегментарних та секторальних планів; переліку платників податків, що мають найвищий податковий ризик; забезпечення інформаційно-аналітичних матеріалів щодо податкових ризиків платників податків та контроль за виконанням перерахованих вище планів.

На тактичному рівні виконання податкового комплаєнсу забезпечуватимуть структурні підрозділи ДПС, основними завдання яких є забезпечення аналітичної підтримки, здійснення аналізу зовнішніх та внутрішніх факторів середовища, що впливають як на контролюючий орган, так і на платників податків, формування пропозицій щодо пріоритетних напрямків податкового комплаєнсу, проведення ідентифікації, аналізу та оцінювання податкових ризиків, погодження алгоритмів оцінювання податкових ризиків тощо. Варто розуміти, що вся аналітична діяльність здійснюватиметься саме на тактичному рівні. Відтак, важливо згадати, що Порядком № 854 передбачаються принципи та прикладні механізми такої діяльності. Зокрема, але не виключно, слід наголосити на SWOT-аналізі (Strengths,

Weaknesses, Opportunities, Threats) та PESTEL-аналізі (Political, Economic, Social, Technological, Environmental, Legal). Таким чином, органи податкового контролю передбачатимуть всі чинники як внутрішні, так і зовнішні, що впливатимуть на формування податкових ризиків, що підвищить рівень їх об'єктивності.

На основі проведеного аналізу вже на оперативному рівні територіальними органами ДПС та їх структурні підрозділи здійснюватимуть безпосередньо податковий контроль. Це виражатиметься у здійсненні як роактивних (сприятливих), так і реактивних (корегувальних) заходів реагування на податкові ризики. Проактивними (сприятливими) заходами або попереджувальними вважатимуться дії консультативного, допоміжного та/або сервісного характеру платникам податків без примусу. Передбачається, що такі заходи позитивно сприятимуть дотриманню податкового законодавства та попереджатимуть порушення. Реактивними ж заходами вважатимуться контрольні перевірки дії, заходи примусового погашення податкового боргу тощо, тобто такі дії та заходи, які не залежать від волі платника податків та провадяться вже внаслідок можливого вчинення порушення податкового законодавства. Метою даних заходів є корегування податкових показників та застосування штрафних санкцій, що в свою чергу є одним із запобіжників від можливого вчинення порушення податкового законодавства в майбутньому.

В загальному можна констатувати, що такий ризик-орієнтований підхід, що передбачений Порядком № 854, спрямований на підвищення ефективності заходів податкового контролю шляхом здійснення збору інформації, формулювання алгоритмів оброблення даної інформації, формування чітких, прозорих та зрозумілих критеріїв щодо податкових ризиків, концентрації обмеженого ресурсу органів ДПС на тих сферах та платниках податків, щодо яких існують найвагоміші ризики втрати податкових надходжень.

Також слід відмітити, що проявом застосування ризик-орієнтованого підходу є використання автоматизованого моніторингу відповідності податкової накладної/розрахунку коригування критеріями оцінки ступеня ризиків (автоматизований моніторинг) при реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування з податку на додану вартість в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі — ЄРПН), що передбачено Порядком з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2021 № 1165 (далі — Порядок № 1165) [7].

Порядком № 1165 передбачено функціонування автоматизованого моніторингу, який на основі аналітичних даних та податкової інформації, а також закладених даних в математичний алгоритм в автоматичному режимі здійснює зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН з метою недопущення розповсюдження безпідставного податкового кредиту з податку на додану вартість. Розповсюдження такого податкового кредиту очевидно є одним з податкових ризиків, оскільки може призводити до безпідставного заниження об'єкту оподаткування з податку на додану вартість, недоотримання податкових надходжень з податку на додану вартість як найбільш бюджетонаповнюючого податку. У разі виявлення даною системою передбачених Порядком № 1165 критеріїв відбувається зупинення реєстрації таких податкових накладних/

розрахунків коригування питання щодо їх розблокування вирішується колегіальними комісіями, створеними при територіальних органах ДПС.

Система автоматизованого моніторингу реєстрації податкових накладних функціонує з 2019 року та неодноразово зазнавала змін та доопрацювань в частині вдосконалення аналітичних даних, які є маркерами наявності податкових ризиків, підтриманні рівня правової визначеності для платників податків шляхом конкретизації та точності критеріїв, які є підставою для зупинення реєстрації податкових накладних, з метою послаблення тиску на платників податку на додану вартість (рис. 1).

Можна констатувати, що ризик-орієнтований підхід у податковому контролі в Україні наразі використовується лише при застосуванні порядку зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН та при формуванні планів-графіків проведення планових податкових перевірок платників податків. Слід враховувати успішні міжнародні практики, які розроблені відповідно до особливостей країни, сфери діяльності, регіону, менталітету тощо. Зокрема, в Італії [5] розроблено методологію APPLE як інструмент перехресної перевірки всіх доступних податковим органам даних з усіх державних реєстрів з метою виявлення платників податків, які не декларують доходи. Тобто, податкові органи Італії шукають ознаки економічної діяльності, яка не є задекларованою.

Наприклад, надмірний розмір комунальних послуг, володіння комерційними транспортними засобами тощо. Водночас з цим, перевіряється наявність речей розкоші, для прикладу дороговартісні автомобілі, значні фінансові інвестиції чи володіння нерухомістю. Таким чином, податкові органи відбирають більш ризиковані верстви населення. Також для прикладу у Данії оренда нерухомості та транспорту є найбільш використовуваними формами економіки спільного використання. Оцінюється, що загальна вартість транзакцій у сфері оренди нерухомості та транспорту за 2015 рік становила 57-84 млн євро. З метою встановлення контролю за даною сферою, данським законодавцем досягнуто компромісу шляхом пропонування платникам податків зниженої ставки на дохід, отриманий від передачі в оренду нерухо-

мості чи транспорту, у разі якщо, такі правовідносини відбуваються за участі третьої особи — цифрової платформи, яка в свою чергу є податковим агентом для таких платників податків, і передає відомості про такі правовідносини до податкових органів Данії. Відтак, у травні 2018 року між уповноваженими податковими органами Данії та платформою Airbnb укладено угоду про обмін інформацією.

Схема руху ПН/РК при автоматизованому моніторингу відповідності критеріям оцінки ступеня ризиків

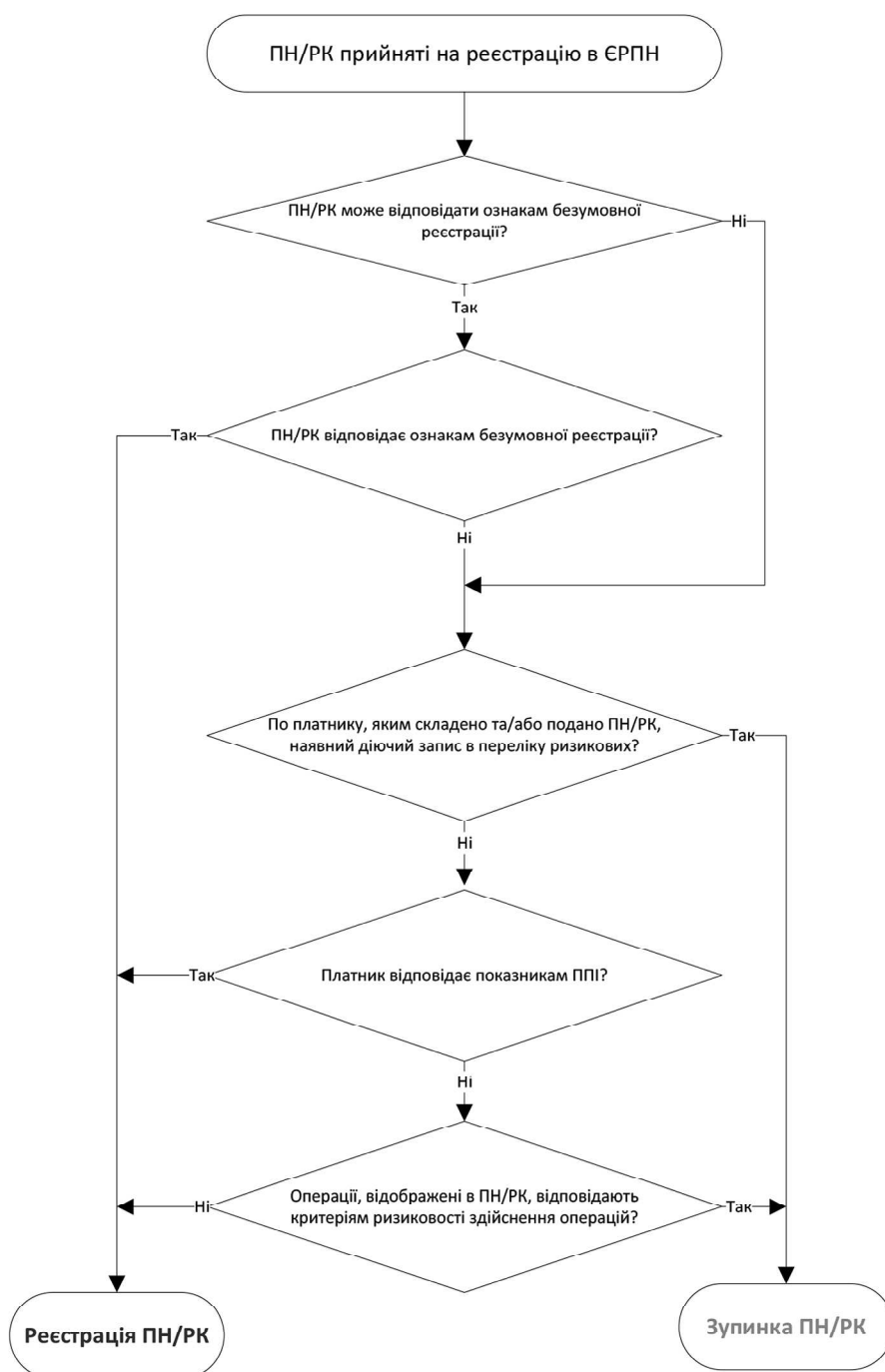


Рис. 1. Схема руху податкової накладної/розрахунку коригування при автоматизованому моніторингу відповідності критеріям оцінки ступеня ризиків

Джерело: сформовано на основі [7].

ВИСНОВКИ

Отже, ризик-орієнтований підхід у сфері податкового контролю є методологічно обґрунтованим та потенційно ефективним інструментом модернізації податкового адміністрування в Україні. Водночас сучасний стан його впровадження характеризується фрагментарністю та нерівномірністю застосування, що зумовлено сукупністю нормативних, інституційних та аналітичних проблем.

Нормативні проблеми полягають насамперед у відсутності системного закріплення ризик-орієнтованого підходу як базового принципу здійснення податкового контролю на рівні Податкового кодексу України. Чинне законодавство містить лише окремі елементи управління податковими ризиками, що реалізуються через підзаконні нормативно-правові акти та експериментальні механізми. Такий підхід створює ризики правової невизначеності для платників податків, обмежує сталість правозастосовної практики та ускладнює формування єдиної методології ризик-орієнтованого податкового контролю.

Інституційні обмеження пов'язані з особливостями організаційної взаємодії суб'єктів публічної влади. Попри наявність формалізованих процедур управління податковими ризиками, податкові органи залишаються обмеженими у доступі до інформаційних ресурсів інших державних органів, що знижує повноту та об'єктивність оцінювання податкових ризиків. Недостатній рівень міжвідомчої координації, фрагментованість державних реєстрів і відсутність сталої системи обміну даними істотно зменшують ефективність навіть наявних інструментів ризик-менеджменту.

Аналітичні дефіцити проявляються у недостатньому використанні масивів податкової інформації, обмеженому застосуванні сучасних методів аналізу даних та формалізованих моделей оцінювання ризиків. Наявні аналітичні інструменти здебільшого орієнтовані на виявлення окремих типових порушень і не забезпечують комплексного прогнозування податкової поведінки платників податків. Це зумовлює переважання реактивних заходів податкового контролю над проактивними та превентивними.

Результати дослідження дозволяють стверджувати, що ключовою перешкодою ефективного впровадження ризик-орієнтованого підходу є не відсутність нормативних чи технічних інструментів, а обмежена інтеграція аналітичних даних і недостатній рівень міжвідомчої взаємодії. За умов належної координації, обміну інформацією та уніфікації підходів до аналізу ризиків наявні механізми податкового контролю могли б функціонувати значно ефективніше без посилення фіскального тиску на платників податків.

Узагальнюючи, доцільним є подальший розвиток ризик-орієнтованого підходу шляхом нормативного закріплення його принципів у податковому законодавстві, інституційного посилення міжвідомчої взаємодії та підвищення аналітичної спроможності податкових органів. Такий підхід сприятиме формуванню збалансованої моделі податкового контролю, орієнтованої не лише на фіскальний результат, а й на довгострокове стимулювання добровільного та добросовісного виконання податкових обов'язків.

Література:

1. Тарашенко В. Теоретико-методичні підходи до сутності податкових ризиків та їх класифікації. Український економічний часопис. 2024. Вип. 5. С. 125—128. URL: <https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/economy/article/view/443>;

2. Гришук, Г., Пономаренко, А., Почкай, К. (2025). Ризик-орієнтована модель податкового контролю як інструмент забезпечення бюджетних надходжень. Економіка та суспільство, (82). URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-82-9>

3. Смирна К.В. Основні проблеми системи оподаткування України. Економіка та суспільство. 2024. № 59. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-132>;

4. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Te>;

5. Compliance risk management in the digital era. FPG083/FPG012. Update of the CRM Guide by European Commission. (3). URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2024-01/2023_CRM_Guide.pdf;

6. Постанова Кабінету Міністрів України від 25.07.2024 № 854 "Про затвердження Порядку реалізації експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-2024-%D0%BF#n27>;

7. Постанова Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165 про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/75417.html>.

References:

1. Taraschenko, V. (2024), "Theoretical and methodological approaches to the essence of tax risks and their classification", *Ukrains'kyj ekonomichnyj chasopys*, vol. 5, pp. 125—128, available at: <https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/economy/article/view/443>;

2. Hryshchuk, H., Ponomarenko, A. and Pochkaj, K. (2025), "Risk-oriented model of tax control as a tool for ensuring budget revenues", *Ekonomika ta suspil'stvo*, vol. (82). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-82-9>

3. Smyrna, K. (2024), "The main problems of the Ukrainian taxation system", *Economy and Society*, vol. 59. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-132>.

4. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Accessed 15 Feb 2026).

5. European Commission (2024), "Compliance risk management in the digital era. FPG083/FPG012. Update of the CRM Guide by European Commission", available at: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2024-01/2023_CRM_Guide.pdf (Accessed 15 Feb 2026).

6. Cabinet of Ministers of Ukraine (2024), Resolution "On approval of the Procedure for implementing a pilot project on the functioning of the tax risk management system (compliance risks) in the State Tax Service", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-2024-%D0%BF#n27> (Accessed 15 Feb 2026).

7. Cabinet of Ministers of Ukraine (2019), Resolution "On approval of procedures for suspension of registration of tax invoices/calculation of adjustments in the Unified Register of Tax Invoices", available at: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/75417.html> (Accessed 15 Feb 2026).

Отримано редакцією журналу / Received: 24.02.26

Професійно рецензовано / Revised: 05.03.26

Схвалено до друку / Accepted: 10.03.26