

DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-63-4-63>
УДК: 347.73: 336.2: 336.225

К. Л. ПАВЛУНЕНКО

адвокатка, сертифікована аудиторка,
аспірантка кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого, Україна, м. Харків
e-mail: katerin09@ukr.net
ORCID iD: <http://orcid.org/0000-0003-3308-280X>



ХАРАКТЕРИСТИКА ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ЇХ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ¹

У статті розглядається проблема характеристики та класифікації інформаційно-аналітичної діяльності податкових органів. Зазначена проблема є актуальною у світлі неналежного правового регулювання цього питання та повноважень на рівні Податкового кодексу України. Авторка звертає увагу на те, що впровадження сучасних методів і підходів до контролю за діяльністю, характеристикою та класифікацією платників податків є очевидним кроком для забезпечення ефективної роботи податкових органів, проте з боку платників податків не є прозорим, чітким та визначеним механізмом. Зазначено, що в контексті євроінтеграційних процесів та необхідності адаптації до міжнародних стандартів Україні важливо переглянути свої підходи до управління на всіх рівнях, від національного до місцевого в бік забезпечення дотримання таких принципів податкового законодавства, як законність, належне врядування, стабільність, рівність тощо. Зазначене зумовлює необхідність чіткого правового регулювання інформаційно-аналітичної діяльності податкових органів, використання зібраної інформації та покладення її в основу владних управлінських рішень.

Ключові слова: адміністрування податків і зборів, податкові органи, ризик-орієнтовний підхід, належне врядування, податкова реформа, євроінтеграція, принципи, управління, податкові спори, критерії ризиковості платників податків, податкові ризики.

¹ © Павлушенко К. Л., 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>.

Постановка проблеми. Нині Україна проходить важкий і тернистий шлях, вибудовуючи та захищаючи свої державні цінності й території. Безумовно, період воєнних дій є надто важким як для держави, так і для бізнесу. Початок широкомасштабного вторгнення ознаменувався в податковій політиці держави декларуванням збереження платників, стабілізації економіки та суспільного настрою в державі. Проте намагання зберегти необхідний рівень надходжень до бюджетів усіх рівнів та необхідність правового регулювання режиму «очікування» у бізнесу початку 2022 р. спричинило прийняття двадцяти восьми змін до Податкового кодексу України (далі – ПК України) протягом періоду березень – грудень 2022 р.

Зазначена хаотичність у різких змінах правил у податковому законодавстві, за нашими спостереженнями, навряд чи є доцільною для держави, адже вона обумовлює численні податкові спори, пов'язані, також із різним тлумаченням нових норм та строків набуття ними чинності. Проте аналіз судових рішень дозволяє констатувати, що станом на другу половину 2024 р. спори, предметом яких є інформаційно-аналітична діяльність податкових органів, а саме – її результат у вигляді прийняття рішення про реєстрацію податкових накладних / розрахунків коригування та віднесення платника податків до певної категорії ризиковості здійснення діяльності за критерієм ризиковості платника податку на додану вартість (далі – ПДВ) на основі наявної в Державній податковій службі (далі – ДПС) податкової інформації, займали ще досить велику частину в загальному обсязі податкових спорів.

Так, у Звіті Рахункової палати про результати аудиту ефективності органів ДПС на тему «Оскарження рішень ДПС: вплив на економічну активність платників податків», затвердженому 22 жовтня 2024 р., вказано: упродовж 2021–2023 рр. та I півріччя 2024 р. було зупинено реєстрацію 7,7 млн податкових накладних / розрахунків коригування (ПН / РК) на суму ПДВ 144,1 млрд грн. Із цієї кількості 23,4 % (на 39,2 млрд грн ПДВ) зупинено за критерієм ризиковості платника ПДВ на основі наявної у ДПС податкової інформації, що визначає ризиковість здійснення таким платником господарської операції [1].

Наступним кроком стало прийняття Порядку реалізації експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в ДПС, який затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25 липня 2024 р. № 854 (далі – Порядок) [2].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням проблем інформаційно-аналітичної діяльності контролюючих органів, а також у цілому

функціонування податкових органів займалися численні правники, зокрема: Ю. О. Костенко (Yu. O. Kostenko) [3], А. М. Котенко (A. M. Kotenko) [4; 5], М. П. Кучерявенко (M. P. Kucheriavenko) [6], О. О. Мамалуй (O. O. Mamalui) [7], Н. А. Маринів (N. A. Maryniv) [8], О. М. Чудак (O. M. Chudak) [9] та ін. Однак наведені та інші фактори вимагають подальшого належного наукового аналізу. Наукові дослідження можуть надати цінну інформацію про те, яким чином найкраще запровадити механізми інформаційно-аналітичної діяльності податкових органів задля їхньої прозорості та зрозумілості для платників податків та, отже, ефективного їх застосування.

Формулювання цілей. Метою цієї публікації є комплексне, всебічне дослідження правових основ та сучасних підходів інформаційно-аналітичної діяльності податкових органів.

Виклад основного матеріалу. Оскільки закріплені в Порядку дії є реалізацією експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в ДПС (далі – експериментальний проект), а також упровадження нових підходів до управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) (далі – податкові ризики) в ДПС та, як анонсовано українським Урядом, головна його мета – підвищення рівня дотримання податкових зобов'язань платниками податків і зменшення втручання податкових органів у діяльність бізнесу, варто переглянути результативність зазначених дій після першого року їхнього існування та, з урахуванням напрацювань і висновків науковців, вносити певні зміни для уникнення надто дискреційних повноважень податкової служби й відсутності розуміння процесів її інформаційно-аналітичної діяльності з боку платників податків.

ПК України [10] у п.п. 71.1 ст. 71 характеризує інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів як комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій.

Разом із тим у п. 7 розділу «Загальні питання» Порядку наведено такі дефініції: комплаєнс у податковій сфері – комплекс заходів, які здійснюються податковим органом у межах реалізації експериментального проекту з метою сприяння добровільному дотриманню платниками податків вимог податкового законодавства, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи, за наявності підстав, у межах та спосіб, що визначені таким законодавством, шляхом управління податковими ризиками; оцінювання податкового ризику – безпосередній процес оцінювання впливу податко-

вого ризику платника податків на виконання обов'язків платника податків, зокрема його розрахунки з бюджетом [2].

Оскільки головним у цьому контексті є впровадження єдиних стандартів для визначення податкових ризиків, усі платники податків, підлягатимуть однаковим критеріям оцінки податковими органами. Ризики оцінюватимуться за чотирма основними напрямками: реєстрація, звітність, декларування та сплата податків, що цілком кореспондує з визначенням податкового обов'язку платника податків. Також ці чотири види комплаєнс-ризиків відповідають чотирьом основним видам, визначеним Організацією економічного співробітництва та розвитку і Міжнародним валютним фондом [11; 12]. За змістом самого Порядку, саме завдяки цьому забезпечується прозорість та передбачуваність для платників, зокрема для великого бізнесу, де господарські операції є складними і масштабними.

Проте варто звернути увагу на те, що вже в загальних положеннях Порядку підкреслено, що йдеться саме про реалізацію функцій контролюючих органів ДПС без залучення до процесу платника податків безпосередньо, рівно як і у визначенні понять «оцінка податкових ризиків» і «податковий ризик» підкреслено саме процес діяльності органів ДПС та відсутність безпосереднього залучення платника.

Відповідність цьому вектору можна прослідкувати і в незмінності норм ПК України. Так, у зв'язку із запровадженням системи оцінки податкових ризиків цей Кодекс було доповнено лише двома дефініціями: п.п. 14.1.221 п. 14.1 ст. 14 податковий ризик (комплаєнс-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», а також п.п. 14.1.221-1 п. 14.1 ст. 14 «комплаєнс – система заходів та процедур, що здійснюються контролюючими органами, визначеними п.п. 41.1.1 п. 41.1 ст. 41 цього Кодексу, з метою підвищення рівня добровільного виконання податкових та інших обов'язків платниками податків відповідно до вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та зменшення ймовірності настання податкового ризику (комплаєнс-ризик)» [10]. Крім того, доповнень зазнала також ст. 20 щодо закріплення права податкових органів

здійснювати управління податковими ризиками в межах повноважень, визначених цим Кодексом [10].

Отже, сама система управління податковими ризиками визначена як частина бізнес-процесів, цілей, стратегії та діяльності саме органів ДПС, що передбачає безперервний, циклічний, інтерактивний, комплексний, цілісний процес управління, що здійснюється в ДПС на основі податкових ризиків. Зауважимо, що, власне, у ПК України, а саме в положеннях розділу «Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів», використано виключно поняття податкової інформації та йдеться про сферу її використання. Тож, у цій частині доцільно буде звернутися до визначення та регулювання саме податкової інформації, яка на сьогодні відповідно до спеціального нормативно-правового акта, яким є ПК України, все ж таки є основою інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, а її збирання – підґрунтям для інформаційно-аналітичної діяльності.

Зазначимо, що норми п. 14.1.171 ст. 14 ПК України мають відсильний характер із приводу визначення податкової інформації – а саме у значенні, визначеному Законом України «Про інформацію». У свою чергу відповідно до цього Закону податкова інформація – це сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому ПК України [13].

Однак податкова інформація перш за все – це інформація публічна. У ст. 1 Закону України «Про доступ до публічної інформації» визначено публічну інформацію як відображену та задокументовану будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформацію, що була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка перебуває у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених цим Законом [14].

Відповідно до п. 17.1.9 ст. 17 ПК України платник податків має право на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю [10]. Також п.п. 21.1.6 п. 21.1 ст. 21 ПК України встановлено, що посадові особи контролюючих органів зобов'язані не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи [Там само].

Щодо способу створення та використання податкової інформації Верховний Суд свого часу в постанові Пленуму «Про практику застосування адміністративними судами законодавства про доступ до публічної інформації» від 29 вересня 2016 р. № 10, зокрема в п. 9.1, роз'яснив, що «збереженість на матеріальних носіях як головна властивість інформації означає, що вона повинна бути викладена у письмовій, аудіовізуальній, електронній чи іншій матеріальній формі та зафіксована відповідно на папері, магнітній, кіно-, фотоплівці, оптичному диску або іншому носієві... Із цієї властивості випливає, що на момент виникнення правовідносин щодо неї публічна інформація повинна бути заздалегідь готовим, зафіксованим продуктом діяльності» [15].

Тобто фактично можна виснувати, що інформаційно-аналітична діяльність органів ДПС в цьому аспекті має чітко виражений матеріальний характер для мети її подальшого використання, такого як покладення в основу рішень органів ДПС. Проте треба звернути увагу при цьому на те, що, як було наголошено на початку статті, у загальних положеннях Порядку підкреслено, що йдеться саме про реалізацію функцій контролюючих органів ДПС без залучення до процесу платника податків безпосередньо, а під час аналізу правового регулювання податкової інформації та її використання вочевидь ідеться про підґрунтя для прийняття владних управлінських рішень, а тому наявна очевидна невідповідність.

Водночас держава гарантує збереженість податкової інформації: згідно зі ст. 11 і ст. 14 Закону України «Про захист персональних даних» не допускається збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу без її згоди [16].

Відповідно до ст. 63.11 ПК України, контролюючі органи забезпечують достовірність даних про платників податків у Єдиному банку даних про платників податків – юридичних осіб та Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, реєстрі платників податку на додану вартість, реєстрі неприбуткових організацій та інших реєстрах, що формуються та ведуться контролюючими органами згідно з цим Кодексом, їх захист від несанкціонованого доступу, оновлення, архівування та відновлення даних [10]. У свою чергу згідно з п. 63.12 ст. 63 ПК України інформація, що збирається, використовується та формується контролюючими органами у зв'язку з обліком платників податків, вноситься до інформаційних баз даних [Там само].

Таким чином, очевидним є те, що в цьому випадку можна констатувати про розгалужений підхід до функцій органів ДПС саме у сфері інформаційно-аналітичної діяльності та відсутність єдиного прозорого підходу як для

процесу збирання та обробки інформації, так і до наслідків її використання, що неминуче настають для платника.

Під час судових розглядів питань використання податкової інформації найбільш популярним та поширеним є висновок Верховного Суду щодо того, що податкова інформація, наявна в інформаційно-аналітичних базах щодо контрагентів платника податків як суб'єкта господарювання по ланцюгу постачання, має виключно інформативний характер і не є належним доказом неправомірності дій відповідного платника податків. Саме такий вердикт містить постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 2 квітня 2020 р. № 160/93/19 [17]. Щодо питання наслідків опрацювання податкової інформації Верховний Суд вважає: норми податкового законодавства України насправді не ставлять у пряму чи навіть опосередковану залежність достовірність даних податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, себто не визнає «пряму» дію наявної податкової інформації [Там само].

До того ж платниками в цій категорії податкових спорів зазвичай ставиться питання про правомірність та достовірність самої податкової інформації, оскільки і органи, що її створює, і орган, що її використовує, один – ДРС України. Тож очевидною є проблема недосконалого законодавчого регулювання.

Проте на сьогодні вже йдеться саме про запровадження нових систем у роботі ДПС та безпосередньо про дії працівників ДПС як представників державного органу. Тому видається, що дії держави із запровадження таких нових підходів мають відповідати передусім принципу прозорості та відкритості, згідно з яким державні рішення мають прийматися та виконуватися відповідно до встановлених норм і правил задля того, щоб зробити більш застосовними ці процеси. І на додаток зауважимо, що на підставі наведеного аналізу можна стверджувати, що тезис «про реалізацію функцій контролюючих органів ДПС без залучення до процесу платника податків безпосередньо» є не точним, оскільки під час використання так чи інакше платник залучається до цього процесу.

Підкреслимо в цій частині, що інформація, яка не класифікується за чітко визначеними критеріями, має бути доступною для публічного ознайомлення відповідно до законодавства (наприклад із метою захисту конфіденційності чи забезпечення справедливості), а результати прийнятих рішень, реалізація політики та інша важлива інформація має надаватись платникам з метою забезпечення ефективного відстеження та сприяння діяльності контролюючих органів та належного виконання податкового обов'язку.

На жаль, станом на кінець жовтня 2025 р. не затверджено та не оприлюднено Положення про експертну комісію ДПС із застосування системи управління податковими ризиками; Порядок формування паспорта податкового ризику та опрацювання інформації, що міститься у ньому; Методику ідентифікації, аналізу та оцінювання ступеня податкових ризиків; Порядок здійснення процесів системи управління податковими ризиками.

Таким чином, на сьогодні можна констатувати фактичну відсутність належного регулювання визначення та ідентифікації податкових ризиків, проте початок використання комплаєнсу як системи заходів органами податкової служби очевидно розпочато. На сьогодні запровадження застосування оцінки ризиків можна проаналізувати та прослідкувати на прикладі вирішення податкових спорів із приводу розблокування податкових накладних та/або скасування присвоєння статусу ризиковості платника податків.

Слід нагадати, що перша спроба визначення оцінки ризиків платників має своє відображення в листі Державної фіскальної (на той момент) служби від 7 серпня 2019 р. за № 1962/99-99-29-01-01 «Критерії ризиковості платників податку» [18]. До речі, цей лист ще й дотепер є чинним і застосовується. У свою чергу щодо критеріїв ризиковості платників ПДВ діє окремий документ – постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних», яка постійно зазнає змін, тобто трансформується, доповнюється [19]. На наш погляд, очевидна необхідність приведення таких розгалужених нормативно-правових актів до єдиного підходу, не кажучи вже про те, що встановлення критеріїв ризиковості таким правовим актом, як лист податкової служби, узагалі не видається легітимним.

У контексті вищезгаданих судових спорів аудитори Рахункової палати виявили, що впродовж 2021–2023 рр. та I півріччя 2024 р. податкові органи зупинили реєстрацію 7,7 млн ПН / РК на загальну суму ПДВ 144,1 млрд грн. Із загальної кількості таких податкових накладних 23,4 % (на 39,2 млрд грн ПДВ) було зупинено за критерієм ризиковості платника ПДВ на основі наявної в ДПС податкової інформації, що визначає ризиковість здійснення таким платником господарської операції. Варто зазначити, що при цьому в переліку ризикових перебували в середньому близько 16 тис. платників податків із загальної кількості платників, але при цьому вони сплатили до державного бюджету 42,7 млрд грн податків і зборів [1].

Водночас, на думку аудиторів, критерій ризиковості є надто узагальненим, що надає податковій службі можливість використання занадто широких дискреційних повноважень комісіями, які приймають відповідні рішення. Основними факторами невідповідності, через які такі рішення було скасовано, є:

- недоведення податковим органом підстав для застосування критерію ризиковості платника ПДВ «наявної податкової інформації»;
- неврахування / неналежне врахування наданих платниками документів і письмових пояснень, яких відповідно до чинного законодавства було достатньо для прийняття рішень про реєстрацію ПН / РК [1].

За період 2021–2023 рр. та I півріччя 2024 р. показовими є результати оскарження означених вище рішень: так, в адміністративному порядку лише 27 % рішень (на 34,5 млрд грн) було задоволено на користь платників податків центральним податковим органом, на противагу 75 % (127,5 млрд грн), що задоволені адміністративними судами [Там само].

Висновки. Отже, сформулюймо основні висновки і рекомендації. По-перше, щодо механізмів визначення ризиковості платників податків та відповідно блокування діяльності платників ПДВ, а також у процесі блокування податкових накладних, потребують удосконалення показники контрольно-перевірочної роботи на регіональному рівні та критерії їхніх оцінювання та підтвердження на центральному рівні.

По-друге, запровадження новітньої системи податкового комплаєнсу потребує розроблення якісних нормативно-правових актів, які закріплять прозорі й відкриті механізми визначення та присвоєння статусів ризиковості платникам податків, запровадять конкретні механізми оскарження негативних рішень податкової й передбачать належні запобіжники зловживанню дискреційними повноваженнями з боку податкових органів.

У цьому контексті варто врахувати, що Конституційний суд Рішенням Другого сенату від 7 квітня 2021 р. № 1-р(П)/2021 підкреслив, що принцип правомірних (легітимних) очікувань є складовим елементом загального принципу юридичної визначеності та виражає ідею, що «органи публічної влади повинні не лише додержуватися приписів актів права, а й своїх обіцянок та пробуджених [у особи] очікувань. Згідно з доктриною легітимних очікувань – ті, хто чинить добросовісно на підставі права, яким воно є, не повинні відчувати краху надій щодо своїх легітимних очікувань» [спеціальне Дослідження Європейської комісії «За демократію через право» (Венеційська комісія) «Мірило правовладдя» CDL-AD(2016)007, п. II.B.5.61] [20]. Принцип належного врядування має посідати чільне місце у функціонуванні

органів державної влади. Упровадження моделі «належного (доброго) врядування» (Good Governance) спрямовано на комплексне реформування всієї сфери публічного управління в напрямку демократизації та впровадження міжнародних стандартів управлінської практики. Це включає в себе забезпечення прозорості, підзвітності та ефективності в діяльності державних органів [21].

Тож нормативне регулювання діяльності податкових органів не можна на сьогодні вважати належним і достатнім. Ілюстрацією цього є співвідношення вирішення податкових спорів із платниками податків, де перевага станом на II півріччя 2024 р. належить не органам ДПС, а тому податкові надходження, сплачені за рішеннями судів, поступово зменшуються: 1,3 млрд грн у 2021 р., 0,8 млрд грн – у 2022 р., 0,5 млрд грн 2023 р. Проте за цей же період органи ДПС сплатили 800 млн грн судового збору за розгляд поданих ними позовів [1].

На сьогодні положення Порядку реалізації експериментального проєкту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в ДПС є надто розлогими та загальними, а сам Порядок передбачає розроблення ДПС і Міністерством фінансів України цілого пакета документів. Доцільним видається розроблення та прийняття цих документів за участі науковців і практиків, зокрема за реальною участю асоціацій (об'єднань) платників податків, бізнес-асоціацій, громадських організацій, представників науково-експертного середовища тощо. Варто при цьому використати матеріали, розроблені Організацією економічного співробітництва та розвитку й Міжнародним валютним фондом, бо протягом останніх десятиліть ними була розроблена ціла низка методологічних та роз'яснювальних документів, присвячених саме впровадженню податкового комплаєнсу податковими службами. Такі документи було розроблено з урахуванням та запровадженням найкращого досвіду країн, які впроваджували податковий комплаєнс у своїй діяльності, який може бути та має бути враховано під час запровадження таких механізмів в Україні.

Очевидним є те, що в разі запровадження непрозорих та незрозумілих механізмів податкова система загалом учергове покаже свою неефективність, а кількість судових суперечок із податковими органами лише збільшиться.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Звіт про результати аудиту ефективності на тему «Оскарження рішень ДПС: вплив на економічну активність платників податків» / Рахункова палата. 25.10.2024. URL: <https://rp.gov.ua/PressCenter/News/?id=2204> (дата звернення: 11.11.2025).

2. Порядок реалізації експериментального проєкту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі : затв. пост. КМ України від 25.07.2024 № 854. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-2024-п> (дата звернення: 11.11.2025).
3. Костенко Ю. О. Податковий контроль як складова податкового адміністрування: трансформації сучасності. *Журнал Східноєвропейського права*. 2025. № 139. С. 68–76. DOI: <https://doi.org/10.71404/2409-6415.138.8>.
4. Котенко А., Бондаренко І., Кучерявенко М., Заверуха О. Порівняння інструментів податкового контролю в Україні з окремими європейськими країнами. *European Taxation*. 2023. № 10 (63). URL: <https://www.ibfd.org/shop/journal/comparison-tax-compliance-tools-ukraine-select-european-countries>. DOI: <https://doi.org/10.59403/25j8rah>.
5. Dmytryk Olga O., Kotenko Artem M., Tokarieva Kateryna O. Application of Administrative Procedures in Tax Law as a Means of Unloading the Judicial System. *Теорія і практика правозастосування*. 2024. № 1 (25). С. 120–140. DOI: [https://doi.org/10.21564/2225-6555.2024.1\(25\).306674](https://doi.org/10.21564/2225-6555.2024.1(25).306674).
6. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа та класифікація : монографія. Київ : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. 460 с.
7. Мамалуй О. О. До питання визначення матеріальних та процесуальних особливостей інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів. *Право та державне управління*. 2020. № 1, т. 1. С. 99–103. DOI: <https://doi.org/10.32840/pdu.2020.1-1.15>.
8. Маринів Н. А. Інформаційно-аналітичне забезпечення контролюючих органів: теоретичні та практичні аспекти. *Юридичний електронний журнал*. 2022. № 12. С. 466–471. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-11/113>.
9. Чудак О. М. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів та його цифрова трансформація. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 11. С. 757–761. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-11/184>.
10. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 11.11.2025).
11. Compliance Risk Management, Managing and Improving Compliance». Forum on Tax Administration Compliance Sub-group. Centre for tax policy and administration. 2004. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/compliance-risk-management-managing-and-improving-tax-compliance.pdf> (дата звернення: 11.11.2025).
12. Betts S. Revenue Administration: Compliance Risk Management Framework to Drive Revenue Performance. TNM/2022/005. International Monetary Fund. 22.05.2022. URL: <https://www.imf.org/-/media/files/publications/tnm/2022/english/tnmea2022005.pdf> (дата звернення: 11.11.2025).
13. Про інформацію : Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12> (дата звернення: 11.11.2025).
14. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17> (дата звернення: 11.11.2025).

15. Постанова Пленуму Верховного суду «Про практику застосування адміністративними судами законодавства про доступ до публічної інформації» від 29.09.2016 № 10. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0010760-16> (дата звернення: 11.11.2025).
16. Про захист персональних даних : Закон України від 06.2010 № 2297-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2297-17> (дата звернення: 11.11.2025).
17. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 2.04.2020 № 160/93/19. URL: <https://zakononline.ua/court-decisions/show/88575619> (дата звернення: 11.11.2025).
18. Критерії ризиковості платників податку : лист Державної фіскальної служби України від 07.08.2019 № 1962/99-99-29-01-01. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1962872-19> (дата звернення: 11.11.2025).
19. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : постанова КМУ від 11.12.2019 № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF> (дата звернення: 11.11.2025).
20. Рішення Конституційного суду від 07.04.2021 № 1-р(П)/2021 у справі за конституційною скаргою громадянина України Дяченка Олександра Миколайовича та інших громадян України щодо відповідності Конституції України (конституційності) підпункту 13 пункту 4 розділу I Закону України «Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України» від 28.12.2014 № 76-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/va01p710-21> (дата звернення: 11.11.2025).
21. Павлуненко К. Правова природа податкової інформації та її оцінка у податкових спорах / Верховний Суд України. 2022. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/2022_07_04_Pavlynenko.pdf.

REFERENCES

1. Accounting Chamber of Ukraine. (2024). Report on the results of the audit of efficiency “Appeal of decisions of the State Tax Service: Impact on the economic activity of taxpayers”. <https://rp.gov.ua/PressCenter/News/?id=2204> [in Ukrainian].
2. Poriadok realizatsii eksperymentalnoho proiektu shchodo funktsionuvannia systemy upravlinnia podatkovymu ryzykamy (komplaiens-ryzykamy) v Derzhavnii podatkovii sluzhbi: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 25 lyupnia 2024 roku № 854 [Procedure for the implementation of the experimental project on the functioning of the tax risk (compliance risk) management system within the State Tax Service: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of July 25, 2024 No. 854]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-2024-%D0%BF> [in Ukrainian].
3. Kostenko, Y. O. (2025). Tax control as a component of tax administration: Contemporary transformations. *Journal of Eastern European Law*, (139), 68–76. <https://doi.org/10.71404/2409-6415.138.8> [in Ukrainian].
4. Kotenko, A., Bondarenko, I., Kucheriavenko, M., & Zaverukha, O. (2023). Comparison of tax control instruments in Ukraine with selected European countries. *European Taxation*, 10(63). <https://doi.org/10.59403/25j8rah> [in Ukrainian].

5. Dmytryk, O. O., Kotenko, A. M., & Tokarieva, K. O. (2024). Application of administrative procedures in tax law as a means of unloading the judicial system. *Theory and Practice of Law Application*, 1(25), 120–140. [https://doi.org/10.21564/2225-6555.2024.1\(25\).306674](https://doi.org/10.21564/2225-6555.2024.1(25).306674) [in Ukrainian].
6. Kucheriavenko, M. P. (2009). Tax procedures: Legal nature and classification [Monograph]. Kyiv: Alerta; KNT; TsUL. [in Ukrainian].
7. Mamalui, O. O. (2020). On the issue of defining material and procedural features of information and analytical support of controlling bodies. *Law and Public Administration*, 1(1), 99–103. <https://doi.org/10.32840/pdu.2020.1-1.15> [in Ukrainian].
8. Maryniv, N. A. (2022). Information and analytical support of controlling bodies: Theoretical and practical aspects. *Legal Electronic Journal*, (12), 466–471. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-11/113> [in Ukrainian].
9. Chudak, O. M. (2023). Information and analytical support of the activities of controlling bodies and its digital transformation. *Legal Scientific Electronic Journal*, (11), 757–761. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-11/184> [in Ukrainian].
10. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 roku № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine of December 2, 2010 No. 2755-VI]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
11. Organisation for Economic Co-operation and Development. (2004). Compliance risk management: Managing and improving tax compliance. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-administration/compliance-risk-management-managing-and-improving-tax-compliance.pdf>
12. International Monetary Fund. (2022, May 22). Revenue administration: Compliance risk management framework to drive revenue performance (TNM/2022/005). <https://www.imf.org/-/media/files/publications/tnm/2022/english/tnmea2022005.pdf>
13. Pro informatsiiu: Zakon Ukrainy vid 2 zhovtnia 1992 roku № 2657-XII [On information: Law of Ukraine of October 2, 1992 No. 2657-XII]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12> [in Ukrainian].
14. Pro dostup do publichnoi informatsii: Zakon Ukrainy vid 13 sichnia 2011 roku № 2939-VI [On access to public information: Law of Ukraine of January 13, 2011 No. 2939-VI]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17> [in Ukrainian].
15. Postanova Plenumu Verkhovnoho Sudu Ukrainy “Pro praktyku zastosuvannya administratyvnykh sudamy zakonodavstva pro dostup do publichnoi informatsii” vid 29 veresnia 2016 roku № 10 [Resolution of the Plenum of the Supreme Court of Ukraine “On judicial practice in applying legislation on access to public information” of September 29, 2016 No. 10]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0010760-16> [in Ukrainian].
16. Pro zakhyst personalnykh danykh: Zakon Ukrainy vid 1 chervnia 2010 roku № 2297-VI [On personal data protection: Law of Ukraine of June 1, 2010 No. 2297-VI]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2297-17> [in Ukrainian].
17. Postanova Kasatsiinoho administratyvnoho sudu u skladi Verkhovnoho Sudu vid 2 kvitnia 2020 roku u spravi № 160/93/19 [Decision of the Cassation Administrative Court of the Supreme Court of April 2, 2020 in case No. 160/93/19]. <https://zakononline.ua/court-decisions/show/88575619> [in Ukrainian].

18. State Fiscal Service of Ukraine. (2019, August 7). Letter No. 1962/99-99-29-01-01 “Kryterii ryzykovosti platnykiv podatku”. <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1962872-19>
19. Pro zatverdzhennia poriadkiv z pytan zupynennia reiestratsii podatkovoi nakladnoi / rozrakhunku koryhuvannia v Yedynomu reiestri podatkovykh nakladnykh: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 11 hrudnia 2019 roku № 1165 [On approval of procedures on suspension of registration of tax invoices / adjustment calculations in the Unified Register of Tax Invoices: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of December 11, 2019 No. 1165]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF> [in Ukrainian].
20. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy vid 7 kvitnia 2021 roku № 1-r(II)/2021 u spravi za konstytutsiinou skarhoiu hromadianyna Ukrainy Diachenka Oleksandra Mykolaiovycha ta inshykh hromadian Ukrainy shchodo vidpovidnosti Konstytutsii Ukrainy (konstytutsiinosti) pidpunktu 13 punktu 4 rozdil I Zakonu Ukrainy “Pro vnesennia zmin ta vyznannia takymy, shcho vtratyly chynnist, deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy” vid 28 hrudnia 2014 roku № 76-VIII [Decision of the Constitutional Court of Ukraine of April 7, 2021 No. 1-r(II)/2021 in the case on the constitutional complaint of citizen of Ukraine Oleksandr Mykolaiovych Diachenko and other citizens of Ukraine concerning the compliance with the Constitution of Ukraine (constitutionality) of subparagraph 13 of paragraph 4 of Section I of the Law of Ukraine “On amendments and recognition as invalid of certain legislative acts of Ukraine” of December 28, 2014 No. 76-VIII]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/va01p710-21> [in Ukrainian].
21. Pavlunenko, K. (2022). Legal nature of tax information and its assessment in tax disputes [Presentation]. Supreme Court of Ukraine. https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/2022_07_04_Pavlynenko.pdf [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції: 14.11.2025

Стаття пройшла рецензування: 20.11.2025

Стаття рекомендована до опублікування: 20.11.2025

K.L. PAVLUNENKO

Attorney, certified auditor, postgraduate student of the Department of Financial Law, Yaroslav Mudryi National Law University, Ukraine, Kharkiv

CHARACTERISTICS OF THE INFORMATION AND ANALYTICAL ACTIVITIES OF THE BODIES OF THE STATE TAX SERVICE OF UKRAINE IN THE CONTEXT OF IMPLEMENTING THEIR CONTROL FUNCTION

Problem setting. The article addresses the problem of defining the characteristics and classification of the information and analytical activities of tax authorities. This issue

remains particularly relevant in view of the insufficient legal regulation of such activities and the scope of powers vested in tax authorities at the level of the Tax Code of Ukraine.

Recent research and publication analysis. Issues related to the functioning of tax authorities and their information and analytical activities have been studied by Ukrainian scholars, including Yu. O. Kostenko, A. M. Kotenko, M. P. Kucheriavenko, O. O. Mamalui, N. A. Maryniv, and others. However, despite the existing research, the legal nature, limits, and consequences of information and analytical activities of tax authorities in the context of tax compliance and risk management require further comprehensive analysis.

Paper objective. The purpose of the article is to conduct a comprehensive study of the legal foundations and modern approaches to the information and analytical activities of tax authorities in Ukraine, as well as to identify key problems related to the use of tax information in the implementation of their control function.

Paper main body. The author emphasizes that the introduction of modern methods and approaches to controlling activities, as well as to the characterization and classification of taxpayers, constitutes an essential step toward ensuring the effective functioning of tax authorities; however, from the perspective of taxpayers, these mechanisms remain insufficiently transparent, clear, and predictable.

It is noted that, in the context of European integration processes and the need to adapt to international standards, Ukraine must reconsider its approaches to governance at all levels, from national to local, with a view to ensuring compliance with fundamental principles of tax law, including legality, good governance, stability, and equality. This, in turn, necessitates the establishment of clear legal regulation of the information and analytical activities of tax authorities, the proper use of collected information, and its incorporation as a basis for authoritative administrative decision-making.

Conclusions. At present, the provisions of the Procedure for Implementing the Pilot Project on the Functioning of the Tax Risk Management System (Compliance Risks) within the State Tax Service are overly extensive and general. Moreover, the Procedure foresees the development by the STS and the Ministry of Finance of Ukraine of an entire package of documents. It appears advisable to develop and adopt these documents with the involvement of both scholars and practitioners, including the genuine participation of taxpayer associations (unions), business associations, non-governmental organizations, and representatives of the scientific-expert community. It is also recommended to utilize materials developed by the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) and the International Monetary Fund (IMF), as over the past decades they have produced numerous methodological and explanatory documents specifically dedicated to the implementation of tax compliance by tax authorities. These documents were prepared taking into account and incorporating the best practices of countries that have successfully implemented tax compliance mechanisms, which should be considered during the introduction of such mechanisms in Ukraine.

It is evident that the introduction of opaque and unclear mechanisms will once again demonstrate the inefficiency of the tax system as a whole, while the number of legal disputes with tax authorities is likely to increase further.

Short abstract for an article

Abstract. The article considers the problem of characterizing and classifying the information and analytical activities of tax authorities. This problem is relevant in the world of inadequate legal regulation of this issue and powers at the level of the Tax Code of Ukraine. The author draws attention to the fact that the introduction of modern methods and approaches to control over the activities, characteristics and classification of taxpayers is an obvious step to ensure the effective work of tax authorities, but from the taxpayers' side it is not a transparent, clear and defined mechanism. It is noted that in the context of European integration processes and the need to adapt to international standards, it is important for Ukraine to review its approaches to management at all levels, from national to local, in order to ensure compliance with such principles of tax legislation as legality, good governance, stability, equality, etc. This necessitates the need for clear legal regulation of the information and analytical activities of tax authorities, the use of collected information and its use as the basis for government management decisions.

Keywords: tax administration, tax authorities, risk-based approach, good governance, tax reform, European integration, principles, governance, tax disputes, criteria for assessing taxpayer risk, tax risks

Article details:

Received: 14 November 2025

Revised: 20 November 2025

Accepted: 20 November 2025

Рекомендоване цитування: Павлуненко К. Л. Характеристика інформаційно-аналітичної діяльності органів Державної податкової служби України в контексті реалізації їх контрольної функції. *Економічна теорія та право*. 2025. №4 (63). С. 63–78. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-63-4-63>.

Suggested citation: Pavlunenko, K. L. (2025). Kharakterystyka informatsiino-analitychnoi diialnosti orhaniv Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy v konteksti realizatsii yikh kontrolnoi funktsii [Characteristics of the information and analytical activities of the bodies of the State Tax Service of Ukraine in the context of implementing their control function]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 4(63), 63–78. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-63-4-63> [in Ukrainian].