

DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2026-59-11>

УДК 336.22:351

Лоскоріх Габрієлла Людвиківна

доктор філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», доцент,
заступник завідувача кафедри обліку і аудиту,
Закарпатський угорський університет імені Ференца Ракоці II
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5402-7220>

Перчі Оксана Федорівна

старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Закарпатський угорський університет імені Ференца Ракоці II
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4514-721X>

Шебештьєн Едіна Гейзівна

доктор філософії за спеціальністю 051 «Економіка»,
старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Закарпатський угорський університет імені Ференца Ракоці II
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9471-5458>

Gabriella Loskorikh, Oksana Perchi, Edina Shebeshten

Ferenc Rákóczi II Transcarpathian Hungarian University

**КОНТРОЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ ДПС УКРАЇНИ В СИСТЕМІ
БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ:
СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ****CONTROL ACTIVITIES OF THE STATE TAX SERVICE
OF UKRAINE IN THE SYSTEM OF BUDGETARY
AND TAX ADMINISTRATION:
CURRENT TRENDS AND EFFECTIVENESS**

Анотація. У статті досліджено сучасні тенденції контрольної діяльності ДПС України в системі бюджетно-податкового адміністрування упродовж 2021–2024 рр. Проаналізовано динаміку загальної кількості податкових перевірок, їх видову структуру, суми донарахувань і результативність контрольних заходів у розрахунку на одну перевірку. Встановлено скорочення загальної кількості перевірок порівняно з 2021 р. за одночасного зростання фіскальної віддачі контрольної діяльності. Обґрунтовано, що найвищу результативність зберігали планові перевірки, тоді як найвищі темпи приросту демонстрували позапланові перевірки. Виявлено істотну трансформацію структури порушень за видами податків і платежів. Наукова новизна дослідження полягає у комплексній оцінці контрольної діяльності ДПС України за 2021–2024 рр. на основі поєднання кількісного, структурного та результативного аналізу. Запропоновано напрями підвищення ефективності податкового контролю на основі ризикоорієнтованого підходу, оптимізації структури перевірок і цифровізації податкового адміністрування.

Ключові слова: ДПС України; податковий контроль; бюджетно-податкове адміністрування; податкові перевірки; бюджетні надходження; податки; результативність податкового контролю.

Summary. The article examines current trends in the control activities of the State Tax Service of Ukraine within the system of budgetary and tax administration over the period 2021–2024. The study focuses on the dynamics of the total number of tax audits, their structural composition, the amounts of additional tax assessments, and the effectiveness of control measures calculated per audit. The analysis shows that the overall number of audits in 2024 remained below the 2021 level, although control activity gradually recovered after the sharp decline observed in 2022. At the same time, the structure of audits changed significantly: factual audits became dominant in quantitative terms, while scheduled audits retained the highest fiscal return. Unscheduled audits demonstrated the fastest growth in effectiveness, indicating improved targeting of control actions and a stronger analytical basis for selecting taxpayers for inspection. The paper also reveals substantial changes in the structure of detected violations by type of tax and mandatory payment. Whereas corporate income tax prevailed in 2021, in 2024 the largest share of additional assessments was generated by other payments, while the significance of value added tax and penalties for violations in foreign economic activity also increased. This confirms that the control function of the STS is becoming more

differentiated and adaptive to new economic conditions. The findings support the conclusion that control activities constitute an important component of budgetary and tax administration and directly affect the fiscal capacity of the state. However, the article emphasizes that additional assessments should not be automatically equated with actual budget revenues, since their real fiscal effect depends on agreement procedures, administrative and judicial appeals, and actual collection. To improve the effectiveness of tax control, the paper substantiates the need to strengthen the risk-oriented approach, optimize the structure of audits with due regard to their fiscal efficiency, expand information and analytical support for unscheduled control, and intensify the digitalization of tax administration along with monitoring the actual receipt of assessed amounts into the budget.

Keywords: State Tax Service of Ukraine; tax control; budgetary and tax administration; tax audits; budget revenues; taxes; effectiveness of tax control.

Постановка проблеми. У сучасних умовах функціонування економіки України особливої актуальності набуває підвищення ефективності бюджетно-податкового адміністрування, важливою складовою якого є контрольна діяльність Державної податкової служби України (ДПС). Саме податковий контроль забезпечує дотримання вимог податкового законодавства, виявлення порушень, запобігання ухиленню від оподаткування та створення передумов для належного формування доходної частини бюджету. Водночас трансформація економічного середовища, зміни у структурі господарської діяльності, зростання фіскальних ризиків і необхідність адаптації податкового адміністрування до нових умов зумовлюють потребу в поглибленому аналізі сучасних тенденцій контрольної діяльності ДПС. Особливої уваги потребує оцінка динаміки податкових перевірок, їх видової структури, сум донарахувань, результативності контрольних заходів та змін у структурі виявлених порушень податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематика податкового контролю, контрольної діяльності податкових органів та ефективності податкового адміністрування посідає важливе місце у сучасних наукових дослідженнях.

Зарубіжні наукові дослідження значною мірою зосереджені на оцінці впливу податкових перевірок на поведінку платників податків, податкову дисципліну та фіскальну результативність контролю. Beer S., Kasper M., Kirchler E. і Erard B. [1] аналізують, яким чином податкові перевірки можуть як стримувати, так і провокувати подальшу податкову недобросовісність, що розширює розуміння поведінкових аспектів податкового контролю. Christiansen T.G. [2] досліджує динамічні ефекти податкових перевірок і роль намірів платників податків у формуванні їх подальшої поведінки. DeBacker J., Heim B.T., Tran A., Yuskavage A. [3] розглядають вплив податкового аудиту на податкову агресивність корпоративного сектору. Gangl K., Muehlbacher S., de Groot M., Goslinga S., Hofmann E., Kogler C., Antonides G. і Kirchler E. [4] і Hauptman L., Horvat M. і Korez-Vide R. [5] акцентують увагу на сервісній орієнтації податкових органів та якості податкового адміністрування як чинниках підвищення податкової дисципліни. Kleven H.J., Knudsen M.B., Kreiner C.T.,

Pedersen S. і Saez E. [6] на основі експериментальних даних доводять вагомий вплив податкових аудитів на рівень дотримання податкових зобов'язань.

У вітчизняній науковій літературі значну увагу приділено сутності податкових перевірок, їх ролі у системі фінансового контролю держави, а також місцю податкового контролю у взаємодії платників податків і контролюючих органів. Вінницька О. та Чвертко Л. [7–8] досліджують податкові перевірки як складову фінансового контролю держави, а також розглядають податковий контроль як елемент інституційної взаємодії між платниками податків і податковими органами. У дослідженні [11] автори акцентують увагу на автоматизації податкового контролю, визначаючи її перспективи та основні виклики в умовах цифрової трансформації податкового адміністрування. Панасейко І., Панасейко С. і Панасейко М. [12] розглядають податковий контроль як інструмент реалізації податкової політики в умовах макроекономічної нестабільності, тоді як Гришук Г. і Чепіль С. [9] підкреслюють його значення у протидії тіньовій економіці в Україні. Окремі аспекти сучасного податкового адміністрування висвітлено також у працях Тимошенко А. [14], де акцент зроблено на ролі електронних сервісів податкової адміністрації у підвищенні прозорості та довіри бізнесу, а також Шепель І. [15], яка досліджує ефективність сервісно-комунікаційної складової діяльності ДПС на прикладі контакт-центру.

Незважаючи на вагомий внесок наведених наукових праць у розвиток теорії та практики податкового контролю, недостатньо дослідженими залишаються питання комплексної оцінки контрольної діяльності ДПС України саме в системі бюджетно-податкового адміністрування.

Метою статті є дослідження сучасних тенденцій контрольної діяльності ДПС України в системі бюджетно-податкового адміністрування та обґрунтування її результативності за основними кількісними, структурними й фіскальними параметрами у 2021–2024 рр.

У процесі дослідження використано сукупність загальнонаукових і спеціальних методів. Методи аналізу та синтезу застосовано для розкриття сутності контрольної діяльності ДПС України в системі бюджетно-податкового адміністрування;

метод порівняння – для зіставлення показників податкових перевірок, сум донарахувань і результативності контрольних заходів у динаміці; структурно-динамічний аналіз – для оцінки змін у видовій структурі перевірок і структурі виявлених порушень за видами податків і платежів; табличний метод – для наочного подання результатів дослідження; метод узагальнення – для формулювання висновків і практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності податкового контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. У системі бюджетно-податкового адміністрування контрольна діяльність ДПС України посідає важливе місце, оскільки забезпечує не лише дотримання норм податкового законодавства, а й створює передумови для стабільного формування доходної частини бюджетів різних рівнів.

Бюджетно-податкове адміністрування охоплює сукупність організаційно-правових, інституційних та контрольних механізмів, спрямованих на облік податкових зобов'язань, повноту і своєчасність сплати податків та зборів, а також мінімізацію фіскальних втрат держави. У цьому контексті податковий контроль доцільно розглядати як один із ключових інструментів реалізації фіскальної політики, що поєднує функції виявлення порушень, запобігання ухиленню від оподаткування та мобілізації додаткових фінансових ресурсів до бюджету [7–9; 12].

У сучасних умовах ефективність контрольної діяльності ДПС визначається не лише нормативною регламентацією перевірок, а й здатністю податкової служби поєднувати фіскальну, превентивну, аналітичну та сервісну функції. Важливого значення набувають ризикоорієнтований підхід до відбору платників для контролю, цифровізація податкового адміністрування, розвиток електронних сервісів і вдосконалення інформаційно-комунікаційної взаємодії між податковими органами та платниками податків [11; 14; 15]. У зв'язку з цим оцінка контрольної діяльності ДПС має ґрунтуватися не лише на формально-правовій характеристиці податкового контролю, а й на аналізі його кількісних, структурних і результативних параметрів.

Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [13].

Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [13].

Чинне законодавство України передбачає кілька видів податкових перевірок, кожен із яких має окреме функціональне призначення. Камеральні перевірки здійснюються в приміщеннях органів податкової служби на підставі даних податкової звітності платника. Документальні планові перевірки проводяться згідно з планом-графіком, сформованим із урахуванням ризикоорієнтованого підходу. Документальні позапланові перевірки ініціюються за наявності передбачених законом підстав, зокрема у разі виявлення ознак порушень або отримання інформації від уповноважених органів. Фактичні перевірки мають на меті контроль за дотриманням порядку здійснення готівкових розрахунків, застосуванням РРО, дотриманням ліцензійних вимог та інших норм господарської діяльності.

Оцінювання інтенсивності контрольної діяльності ДПС потребує аналізу динаміки загальної кількості перевірок і їх структури за видами у 2021–2024 рр. (табл. 1). Це відповідає науковим підходам, згідно з якими оцінка податкового контролю має ґрунтуватися не лише на його правовому змісті, а й на кількісних і структурних параметрах реалізації [7; 8; 12].

За даними табл. 1, протягом 2021–2024 рр. контрольна діяльність ДПС характеризувалася нестабільною динамікою як за загальною кількістю проведених перевірок, так і за їх видовою

Таблиця 1 – Кількість контрольних заходів, здійснених ДПС у 2021–2024 рр.

| Показники | 2021 | | 2022 | | 2023 | | 2024 | | Відхилення 2024 від 2021 | |
|----------------------------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|--------------------------|--------|
| | Кількість | % | Кількість | % | Кількість | % | Кількість | % | +/- | % |
| Всього, перевірок, в т.ч.: | 71138 | 100,00 | 28846 | 100,00 | 41618 | 100,00 | 49774 | 100,00 | -21364 | -30,03 |
| планові | 3092 | 4,35 | 785 | 2,72 | 566 | 1,36 | 2302 | 4,62 | -790 | -25,55 |
| позапланові | 41950 | 58,97 | 6524 | 22,62 | 14736 | 35,41 | 12136 | 24,38 | -29814 | -71,07 |
| фактичні | 26096 | 36,68 | 21537 | 74,66 | 26316 | 63,23 | 35336 | 70,99 | +9240 | +35,41 |

Джерело: складено на основі [10]

структурою. У 2021 р. було здійснено 71138 контрольних заходів, тоді як у 2022 р. їх кількість зменшилася до 28846 (на 59,45%) порівняно з попереднім роком. У 2023–2024 рр. відбулося поступове відновлення контрольної активності: кількість перевірок зросла до 41618 у 2023 р. та до 49774 у 2024 р. Разом із тим показник 2024 р. не досяг рівня 2021 р. і залишався меншим на 21364 перевірки, або на 30,03%.

Структурний аналіз контрольних заходів засвідчує істотну зміну співвідношення окремих видів перевірок у досліджуваному періоді. У 2021 році найбільшу частку в загальній кількості перевірок становили позапланові перевірки – 58,97%, тоді як частка фактичних перевірок дорівнювала 36,68%, а планових – 4,35%. Починаючи з 2022 р. у структурі контрольної діяльності домінуюче місце посіли фактичні перевірки, частка яких становила 74,66% у 2022 р., 63,23% у 2023 р. та 70,99% у 2024 р. В абсолютному вимірі їх кількість у 2024 р. перевищила рівень 2021 р. на 9240 одиниць, або на 35,41%. Водночас позапланові перевірки характеризувалися суттєвим скороченням як в абсолютному, так і у відносному вимірі. У 2024 р. їх кількість становила 12136 одиниць проти 41950 у 2021 р., що означає зменшення на 29814 перевірок, або на 71,07%. Їх частка в загальній структурі контрольних заходів також скоротилася з 58,97% до 24,38%. Кількість планових перевірок упродовж аналізованого періоду залишалася найнижчою серед усіх видів податкового контролю: у 2024 р. було проведено 2302 такі перевірки, що на 790 одиниць, або на 25,55%, менше порівняно з 2021 р., хоча відносно 2023 р. спостерігалось певне відновлення. Отже, упродовж 2021–2024 рр. контрольна діяльність ДПС зазнала не лише кількісного скорочення порівняно з базовим 2021 р., а й істотної струк-

турної трансформації. Пріоритет було зміщено у бік фактичних перевірок, тоді як значення позапланових і планових перевірок у загальній системі податкового контролю знизилася.

З позицій бюджетно-податкового адміністрування така трансформація контрольної практики має подвійне значення. З одного боку, вона відображає адаптацію державного фіскального механізму до нових економічних і правових умов функціонування, а з іншого – свідчить про пошук більш ефективних форматів впливу на платників податків з метою забезпечення належного рівня бюджетних надходжень. Саме тому зміни в кількості та структурі перевірок доцільно оцінювати не лише як показник адміністративної активності ДПС, а й як елемент ширшої системи бюджетно-податкового регулювання, в межах якої податковий контроль безпосередньо пов'язаний із фінансовою стійкістю держави.

Оскільки кількісні параметри контрольної діяльності не забезпечують повного уявлення про її фіскальну ефективність, доцільним є подальший аналіз сум донарахувань за результатами контрольних заходів, а також показників результативності перевірок у розрахунку на один контрольний захід (табл. 2). Такий підхід дає можливість оцінити не лише масштаби контрольної роботи ДПС, а й її практичну віддачу в контексті виявлення порушень податкового законодавства та мобілізації додаткових фінансових ресурсів. Аналогічні підходи до оцінки ефектів податкових аудитів простежуються і в зарубіжних дослідженнях, де увагу зосереджено на зв'язку між перевірками, податковою дисципліною та подальшою поведінкою платників [1–3; 6].

За даними табл. 2, за період 2021–2024 рр. суми донарахувань за результатами контрольних заходів ДПС характеризувалися вираженою

Таблиця 2 – Суми донарахувань за контрольними заходами та результативність перевірок ДПС (2021–2024)

| Показники | 2021 | | 2022 | | 2023 | | 2024 | | Відхилення 2024 від 2021 | |
|-------------------------------------|---------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|--------------------------|--------|
| | Сума, млн грн | % | Сума, млн грн | % | Сума, млн грн | % | Сума, млн грн | % | +/- | % |
| Донарахування, у т.ч. | 63456 | 100,0 | 19586 | 100,0 | 45941 | 100,0 | 123765 | 100,0 | 60309 | 95,04 |
| планові | 52779 | 83,17 | 14692 | 75,01 | 23836 | 51,88 | 89543 | 72,35 | 36764 | 69,66 |
| позапланові | 9855 | 15,53 | 3473 | 17,73 | 20353 | 44,30 | 30584 | 24,71 | 20729 | 210,34 |
| фактичні | 822 | 1,30 | 1421 | 7,26 | 1752 | 3,81 | 3638 | 2,94 | 2816 | 342,58 |
| Результативність перевірок*, у т.ч. | 0,892 | – | 0,679 | – | 1,104 | – | 2,487 | – | 1,595 | 178,81 |
| планових | 17,070 | – | 18,715 | – | 42,113 | – | 38,898 | – | 21,828 | 127,87 |
| позапланових | 0,235 | – | 0,532 | – | 1,381 | – | 2,520 | – | 2,285 | 972,34 |
| фактичних | 0,031 | – | 0,066 | – | 0,067 | – | 0,103 | – | 0,072 | 232,26 |

Примітка: * – Результативність перевірок розраховано як суму донарахувань у розрахунку на одну перевірку, млн грн/перевірку.

Джерело: складено на основі [10]

нерівномірністю, проте загалом мали тенденцію до зростання. У 2021 р. загальний обсяг донарахувань становив 63456 млн грн, тоді як у 2022 р. він скоротився до 19586 млн грн. У наступні роки простежувалося суттєве зростання цього показника: у 2023 р. сума донарахувань досягла 45941 млн грн, а у 2024 р. – 123765 млн грн, що на 95,04% більше порівняно з 2021 роком.

Структура донарахувань у досліджуваному періоді засвідчила домінування планових перевірок, за результатами яких формувався основний обсяг сум донарахувань. У 2021 р. їх частка становила 83,17% загальної суми, у 2022 р. – 75,01%, у 2023 р. – 51,88%, а у 2024 р. – 72,35%. В абсолютному вимірі суми донарахувань за плановими перевітками зросли з 52779 млн грн у 2021 р. до 89543 млн грн у 2024 р., тобто на 69,66%. Така динаміка вказує на збереження високої фіскальної віддачі саме цього виду податкового контролю, незважаючи на відносно невелику кількість проведених планових перевірок.

Позапланові перевірки продемонстрували найвищі темпи приросту сум донарахувань. Якщо у 2021 р. за їх результатами було донараховано 9855 млн грн, то у 2024 р. цей показник зріс до 30584 млн грн. Абсолютний приріст становив 20729 млн грн, а темп зростання – 210,34%. Частка позапланових перевірок у загальній структурі донарахувань також зросла – з 15,53% у 2021 р. до 24,71% у 2024 р., що відображає посилення їх ролі у виявленні порушень податкового законодавства.

Суми донарахувань за результатами фактичних перевірок залишалися найменшими у структурі загального показника, проте також виявляли позитивну динаміку. У 2024 р. їх обсяг становив 3638 млн грн проти 822 млн грн у 2021 р., що означає збільшення на 342,58%. Незважаючи на відносно незначну частку в загальній сумі донарахувань, зростання цього показника вказує на поступове підвищення фіскальної значущості фактичного контролю.

Більш глибоку характеристику ефективності контрольної діяльності забезпечує показник результативності перевірок, розрахований як сума донарахувань у розрахунку на одну перевірку. Загальна результативність перевірок зросла з 0,892 млн грн/перевірку у 2021 р. до 2,487 млн грн/перевірку у 2024 р., тобто на 1,595 млн грн/перевірку (на 178,81%). Це означає, що попри скорочення загальної кількості перевірок порівняно з базовим роком, середній фіскальний ефект від одного контрольного заходу істотно підвищився.

Найвищий рівень результативності протягом усього досліджуваного періоду демонстрували планові перевірки. У 2021 р. на одну планову перевірку припадало 17,070 млн грн донарахувань, у 2023 р. – 42,113 млн грн, у 2024 р. –

38,898 млн грн. Хоча порівняно з 2023 р. відбулося певне зниження, загалом щодо 2021 р. показник зріс на 21,828 млн грн/перевірку, або на 127,87%. Це підтверджує, що саме планові перевірки залишаються найбільш результативним інструментом податкового контролю.

Особливо виразною є динаміка результативності позапланових перевірок. Якщо у 2021 р. вона становила 0,235 млн грн/перевірку, то у 2024 р. зросла до 2,520 млн грн/перевірку. Абсолютний приріст дорівнював 2,285 млн грн/перевірку, а темп зростання – 972,34%, що є найвищим значенням серед усіх видів перевірок. Така тенденція характеризує істотне підвищення адресності та ефективності позапланового контролю.

Результативність фактичних перевірок також мала тенденцію до зростання. У 2021 р. вона становила 0,031 млн грн/перевірку, а у 2024 р. – 0,103 млн грн/перевірку, тобто збільшилася на 232,26%. Водночас за рівнем фіскальної віддачі фактичні перевірки істотно поступалися плановим і позаплановим, що зумовлено специфікою їх предмета та сфери застосування.

У контексті бюджетно-податкового адміністрування наведені результати свідчать про посилення фіскальної ролі контрольної функції ДПС. Зростання сум донарахувань і результативності перевірок означає, що податковий контроль дедалі більшою мірою виконує не лише наглядову, а й компенсаторну функцію, спрямовану на виявлення прихованих резервів бюджетних надходжень. Водночас важливо враховувати, що суми донарахувань не є тотожними фактичним надходженням до бюджету, оскільки їх реальний фіскальний ефект залежить від рівня узгодження податкових зобов'язань, результатів адміністративного чи судового оскарження, а також фактичної сплати. Проте навіть за таких застережень показники донарахувань і результативності перевірок залишаються важливими індикаторами ефективності бюджетно-податкового адміністрування.

Для поглиблення оцінки результативності контрольної діяльності ДПС доцільно проаналізувати структуру виявлених порушень податкового законодавства за видами податків та інших обов'язкових платежів (табл. 3). Такий підхід дає можливість визначити основні джерела формування сум донарахувань, простежити зміни у пріоритетах контрольної роботи та виявити, які складові податкових надходжень були найбільш уразливими до порушень упродовж 2021–2024 рр.

За даними табл. 3, протягом досліджуваного періоду структура виявлених порушень податкового законодавства у розрізі окремих податків і платежів зазнала істотних змін як в абсолютному, так і у відносному вимірі. Загальна сума донарахувань зросла з 63456 млн грн у 2021 р. до

Таблиця 3 – Порухення податкового законодавства за видами податків

| Показники | 2021 | | 2022 | | 2023 | | 2024 | | Відхилення 2024 від 2021 |
|--|---------------------|-------|---------------------|-------|---------------------|-------|---------------------|-------|-----------------------------|
| | Сума, млн грн | % | Сума, млн грн | % | Сума, млн грн | % | Сума, млн грн | % | |
| | +/- | | | | | | | | |
| Податок на прибуток | 41054 | 64,70 | 4304 | 21,97 | 9375 | 20,41 | 12466 | 10,07 | - 28588 |
| Податок на додану вартість | 14809 | 23,34 | 4129 | 21,08 | 11329 | 24,66 | 18072 | 14,60 | +3263 |
| Акцизний податок | 78 | 0,12 | 2 | 0,01 | 9 | 0,02 | 624 | 0,50 | +546 |
| Податок на доходи фізичних осіб | 929 | 1,46 | 13 | 0,07 | - | - | - | - | - 929 |
| Військовий збір | 66 | 0,10 | 1 | - | - | - | - | - | - 66 |
| Єдиний соціальний внесок | 153 | 0,24 | 8 | 0,04 | - | - | - | - | - 153 |
| Рентна плата за користування надрами загальнодержавного значення | - | - | 7689 | 39,26 | 2263 | 4,93 | 51,9 | 0,04 | +51,9 |
| Інші платежі | 5554 | 8,75 | 2832 | 14,46 | 908 | 1,98 | 82337 | 66,53 | +76783 |
| Пеня за порушення розрахунків у сфері ЗЕД | 515 | 0,81 | 554 | 2,83 | 1695 | 3,69 | 8960 | 7,24 | +8445 |
| Пеня за порушення податкового законодавства | 299 | 0,47 | 54 | 0,28 | - | - | 180,2 | 0,15 | - 118,8 |
| Екологічний податок | - | - | - | - | 18248 | 39,72 | 734 | 0,59 | +734 |
| Інші податки | - | - | - | - | 2114 | 4,60 | 339,9 | 0,27 | +339,9 |
| Всього | 63456 | 100,0 | 19586 | 100,0 | 45941 | 100,0 | 123765 | 100,0 | +60309 |

Джерело: складено на основі [10]

123765 млн грн у 2024 р., тобто на 60309 млн грн. Разом із тим динаміка цього показника була нерівномірною, а джерела формування донарахувань у різні роки суттєво відрізнялися.

У 2021 р. домінує місце у структурі виявлених порушень посідав податок на прибуток, за яким було донараховано 41054 млн грн, або 64,70% загального обсягу. Значною була також частка податку на додану вартість – 14809 млн грн, або 23,34%. Таким чином, у базовому році основний обсяг донарахувань формувалася переважно за рахунок порушень у сфері прямих і непрямих загальнодержавних податків, насамперед податку на прибуток підприємств.

У 2022 р. на тлі загального скорочення сум донарахувань до 19586 млн грн відбулася помітна зміна структурних співвідношень. Частка податку на прибуток зменшилася до 21,97%, а податку на додану вартість – до 21,08%. Натомість провідну позицію посіла рентна плата за користування надрами загальнодержавного значення, за якою було донараховано 7689 млн грн, або 39,26% загальної суми. Така зміна структури відображає перерозподіл фіскальної ваги між окремими видами платежів у межах контрольної діяльності.

У 2023 р. структура порушень знову трансформувалася. Найбільшу частку в загальному обсязі донарахувань сформував екологічний податок – 18248 млн грн, або 39,72%. Частка податку на додану вартість становила 24,66%, податку на прибуток – 20,41%, а рентної плати – 4,93%. Крім того, у структурі донарахувань з'явилася окрема група «інші податки», частка якої дорівнювала

4,60%. Це характеризує більш диверсифіковану структуру виявлених порушень і розширення кола податкових складових, за якими формувалися суми донарахувань.

У 2024 р. відбулося різке зростання загального обсягу донарахувань до 123765 млн грн, однак структура цього показника істотно відрізнялася від попередніх років. Найбільшу частку сформували інші платежі – 82337 млн грн, або 66,53% загальної суми. Друге місце посідав податок на додану вартість – 18072 млн грн, або 14,60%, тоді як частка податку на прибуток знизилася до 10,07%, хоча в абсолютному вимірі сума донарахувань за ним становила 12466 млн грн. Помітною також була частка пені за порушення розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності – 7,24%, що вказує на посилення уваги до операцій у сфері ЗЕД.

Порівняння показників 2024 р. з 2021 р. дає можливість виокремити кілька ключових тенденцій. По-перше, істотно зменшилася роль податку на прибуток як основного джерела донарахувань: його сума скоротилася на 28588 млн грн, а частка – з 64,70% до 10,07%. По-друге, податок на додану вартість зберіг відносно стабільну фіскальну значущість і продемонстрував приріст в абсолютному вимірі на 3263 млн грн. По-третє, визначальним чинником зростання загального обсягу донарахувань стали інші платежі, сума яких збільшилася на 76783 млн грн. Крім того, істотно зросли донарахування у вигляді пені за порушення розрахунків у сфері ЗЕД – на 8445 млн грн, а також акцизного податку – на 546 млн грн.

Водночас окремі складові, наявні у структурі донарахувань у 2021–2022 рр., у наступні роки втратили вагоме значення або були відсутні. Це стосується, зокрема, податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску, за якими у 2023–2024 рр. донарахування не фіксувалися. Така динаміка характеризує зміну пріоритетів податкового контролю та концентрацію уваги на інших, більш фіскально значущих напрямках.

На основі проведеного аналізу доцільно узагальнити ключові рекомендації щодо підвищення ефективності контрольної діяльності ДПС України в системі бюджетно-податкового адміністрування (табл. 4).

Реалізація запропонованих заходів сприятиме підвищенню результативності податкового контролю, посиленню його адресності та зміцненню фіскальної ефективності бюджетно-податкового адміністрування.

Висновки. У результаті проведеного дослідження встановлено, що у 2021–2024 рр. контрольна діяльність ДПС України зазнала істотних змін за кількісними, структурними та результа-

тивними параметрами. Попри скорочення загальної кількості перевірок порівняно з 2021 р., упродовж 2023–2024 рр. спостерігалось поступове відновлення контрольної активності, а в структурі контрольних заходів посилилася роль фактичних перевірок. Найвищу фіскальну віддачу забезпечували планові перевірки, тоді як найвищі темпи зростання результативності були характерні для позапланових перевірок. Водночас структура виявлених порушень податкового законодавства істотно трансформувалася: якщо у 2021 р. основним джерелом донарахувань був податок на прибуток, то у 2024 р. домінуючу роль відігравали інші платежі, а також зросло значення ПДВ і пені у сфері ЗЕД. Отримані результати підтверджують, що контрольна діяльність ДПС є важливою складовою бюджетно-податкового адміністрування та суттєво впливає на формування фіскального потенціалу держави. Підвищення її ефективності доцільно пов'язувати з удосконаленням ризикоорієнтованого підходу, оптимізацією структури перевірок, цифровізацією податкового контролю та посиленням моніторингу фактичного надходження донарахованих сум до бюджету.

Таблиця 4 – Напрями підвищення ефективності контрольної діяльності ДПС України в системі бюджетно-податкового адміністрування

| Виявлена проблема / тенденція | Напрямок удосконалення | Інструменти реалізації | Очікуваний результат |
|--|---|---|--|
| Скорочення загальної кількості перевірок порівняно з 2021 р. | Удосконалення планування контрольних заходів на основі ризикоорієнтованого підходу | актуалізація критеріїв ризиковості; аналітичний відбір платників; використання даних інформаційно-аналітичних систем | підвищення адресності податкового контролю |
| Домінування фактичних перевірок за нижчої фіскальної віддачі | Оптимізація структури податкових перевірок з урахуванням їх результативності | перегляд співвідношення видів перевірок; оцінювання фіскальної віддачі окремих форм контролю; перерозподіл контрольних ресурсів | раціоналізація використання кадрових та організаційних ресурсів |
| Висока результативність планових перевірок | Посилення аналітичної підготовки та вдосконалення критеріїв відбору платників до плану-графіка | поглиблений аналіз податкової звітності; сегментація платників; удосконалення підходів до формування плану-графіка | зростання фіскальної віддачі планових перевірок |
| Зростання ефективності позапланових перевірок | Розширення інформаційно-аналітичного забезпечення позапланового контролю | використання цифрових джерел даних; міжвідомчий обмін інформацією; автоматизація виявлення ризикових операцій | підвищення оперативності виявлення податкових порушень |
| Концентрація донарахувань за ПДВ, податком на прибуток та іншими платежами | Фокусування контрольних заходів на найбільш фіскально значущих податках і платежах | пріоритизація об'єктів контролю; галузевий аналіз ризиків; спрямування контрольних дій на найбільш проблемні сегменти | посилення впливу контролю на формування доходної частини бюджету |
| Потреба у вдосконаленні бюджетно-податкового адміністрування | Поглиблення цифровізації податкового контролю та моніторингу фактичного стягнення донарахованих сум | розвиток електронних сервісів; цифровий супровід перевірок; моніторинг узгодження, оскарження та стягнення донарахувань | підвищення ефективності адміністрування та реального бюджетного ефекту |

Джерело: власна розробка

Перспективи подальших досліджень пов'язані а також із вивченням впливу цифровізації подат- з оцінкою ефективності контрольної діяльності кового адміністрування на результативність ДПС у регіональному та галузевому розрізах, податкового контролю.

Список використаних джерел:

1. Beer S., Kasper M., Kirchler E., Erard B. *Do Audits Deter or Provoke Future Tax Noncompliance? Evidence on Self-Employed Taxpayers. CESifo Economic Studies*. 2020. № 66(3). P. 248–264. DOI: <https://doi.org/10.1093/cesifo/ifz018>
2. Christiansen T. G. Dynamic effects of tax audits and the role of intentions. *Journal of Public Economics*. 2024. № 234. Article 105121. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2024.105121>
3. DeBacker J., Heim B. T., Tran A., Yuskavage A. Legal Enforcement and Corporate Behavior: An Analysis of Tax Aggressiveness after an Audit. *Journal of Law and Economics*. 2015. № 58(2). P. 291–324. DOI: <https://doi.org/10.1086/684037>
4. Gangl K., Muehlbacher S., de Groot M., Goslinga S., Hofmann E., Kogler C., Antonides G., Kirchler E. «How can I help you?» Perceived service orientation of tax authorities and tax compliance. *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*. 2013. № 69(4). P. 487–510. DOI: <https://doi.org/10.1628/001522113X675683>
5. Hauptman L., Horvat M., Korez-Vide R. *Improving Tax Administration's Services as a Factor of Tax Compliance: The Case of Tax Audit. Lex Localis – Journal of Local Self-Government*. 2014. № 12(3). P. 481–501. DOI: [https://doi.org/10.4335/12.3.481-501\(2014\)](https://doi.org/10.4335/12.3.481-501(2014))
6. Kleven H. J., Knudsen M. B., Kreiner C. T., Pedersen S., Saez E. Unwilling or Unable to Cheat? Evidence From a Tax Audit Experiment in Denmark. *Econometrica*. 2011. № 79(3). P. 651–692. DOI: <https://doi.org/10.3982/ECTA9113>
7. Вінницька О., Чвертко Л. Податковий контроль як елемент взаємодії платників податків та податкових органів. *Економічні горизонти*. 2024. № 2–3(28). С. 24–34. DOI: [https://doi.org/10.31499/2616-5236.2\(28\).2024.304728](https://doi.org/10.31499/2616-5236.2(28).2024.304728)
8. Вінницька О., Чвертко Л. Податкові перевірки у системі фінансового контролю держави. *Економічні горизонти*. 2025. № 4(33). С. 130–140. DOI: [https://doi.org/10.31499/2616-5236.4\(33\).2025.345369](https://doi.org/10.31499/2616-5236.4(33).2025.345369)
9. Гришук Г.В., Чепіль С.О. Податковий контроль як інструмент протидії тіньовій економіці в Україні. *Наукові праці Міжрегіональної академії управління персоналом. Економічні науки*. 2024. Вип. 2 (74). С. 100–107. DOI: <https://doi.org/10.32689/2523-4536/74-13>
10. Державна податкова служба України. Плани та звіти роботи. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-plani-ta-zviti-roboti/> (дата звернення: 20.02.2026)
11. Кладницька Т.А., Литвинчук І.В., Лоскоріх Г.Л. Автоматизація податкового контролю: перспективи та виклики. *Інфраструктура ринку*. 2025. № 85. С. 43–51. DOI: <https://doi.org/10.32782/infrastructure85-7>
12. Панасейко І., Панасейко С., Панасейко М. Податковий контроль як інструмент реалізації податкової політики в умовах макроекономічної нестабільності. *Економіка та суспільство*. 2025. № 72. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-72-114>
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n1753> (дата звернення: 20.02.2026)
14. Тимошенко А. Електронні сервіси податкової адміністрації як чинник прозорості та довіри бізнесу. *Економіка та суспільство*. 2025. № 79. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-79-171>
15. Шепель І. Ефективність роботи контакт-центру ДПС: аналіз звернень та шляхи вдосконалення. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 2 (53). С. 265–275. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-53-36>

References:

1. Beer S., Kasper M., Kirchler E., Erard B. (2020) Do Audits Deter or Provoke Future Tax Noncompliance? Evidence on Self-Employed Taxpayers. *CESifo Economic Studies*, vol. 66(3), pp. 248–264. DOI: <https://doi.org/10.1093/cesifo/ifz018>
2. Christiansen T. G. (2024) Dynamic effects of tax audits and the role of intentions. *Journal of Public Economics*, vol. 234, Article 105121. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2024.105121>
3. DeBacker J., Heim B. T., Tran A., Yuskavage A. (2015) Legal Enforcement and Corporate Behavior: An Analysis of Tax Aggressiveness after an Audit. *Journal of Law and Economics*, vol. 58(2), pp. 291–324. DOI: <https://doi.org/10.1086/684037>
4. Gangl K., Muehlbacher S., de Groot M., Goslinga S., Hofmann E., Kogler C., Antonides G., Kirchler E. (2013) “How can I help you?” Perceived service orientation of tax authorities and tax compliance. *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*, vol. 69(4), pp. 487–510. DOI: <https://doi.org/10.1628/001522113X675683>
5. Hauptman L., Horvat M., Korez-Vide R. (2014) Improving Tax Administration's Services as a Factor of Tax Compliance: The Case of Tax Audit. *Lex Localis – Journal of Local Self-Government*, vol. 12(3), pp. 481–501. DOI: [https://doi.org/10.4335/12.3.481-501\(2014\)](https://doi.org/10.4335/12.3.481-501(2014))
6. Kleven H. J., Knudsen M. B., Kreiner C. T., Pedersen S., Saez E. (2011) Unwilling or Unable to Cheat? Evidence From a Tax Audit Experiment in Denmark. *Econometrica*, vol. 79(3), pp. 651–692. DOI: <https://doi.org/10.3982/ECTA9113>
7. Vinnytska O., Chvertko L. (2024) Podatkovy kontrol yak element vzaiemodii platnykiv podatkiv ta podatkovykh orhaniv [Tax control as an element of interaction between tax payers and tax authorities]. *Ekonomichni horyzonty – Economies' Horizons*, vol. 2-3(28), pp. 24–34. DOI: [https://doi.org/10.31499/2616-5236.2\(28\).2024.304728](https://doi.org/10.31499/2616-5236.2(28).2024.304728) (in Ukrainian)

8. Vinnytska O., Chvertko L. (2025) Podatkovi perevirky u systemi finansovoho kontroliu derzhavy [Tax audits in the system of financial control of the state]. *Ekonomichni horyzonty – Economies' Horizons*, vol. 4(33), pp. 130–140. DOI: [https://doi.org/10.31499/2616-5236.4\(33\).2025.345369](https://doi.org/10.31499/2616-5236.4(33).2025.345369) (in Ukrainian)
9. Hryshchuk H.V., Chepil S.O. (2024) Podatkovi kontrol yak instrument protydii tinovii ekonomitsi v Ukraini [Tax control as an instrument of prevention shadow economy in Ukraine]. *Naukovi pratsi Mizhrehionalnoi akademii upravlinnia personalom. Ekonomichni nauky – Scientific Works of Interregional Academy of Personnel Management. Economic Sciences*, vol. 2 (74), pp. 100–107. DOI: <https://doi.org/10.32689/2523-4536/74-13> (in Ukrainian)
10. Derzhavna podatkova sluzhba Ukrainy. Plany ta zvity roboty [State Tax Service of Ukraine. Work plans and reports]. Available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti/> (in Ukrainian)
11. Kladnytska T.A., Lytvynchuk I.V., Loskorikh H.L. (2025) Avtomatyzatsiia podatkovoho kontroliu: perspektyvy ta vyklyky [Automation of tax control: prospects and challenges]. *Infrastruktura rynku – Market infrastructure*, vol. 85, pp. 43–51. DOI: <https://doi.org/10.32782/infrastruct85-7> (in Ukrainian)
12. Panaseiko I., Panaseiko S., Panaseiko M. (2025) Podatkovi kontrol yak instrument realizatsii podatkovoi polityky v umovakh makroekonomichnoi nestabilnosti [Tax control as a tool for implementing tax policy in conditions of macroeconomic instability]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and Society*, vol. 72. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-72-114> (in Ukrainian)
13. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n1753> (in Ukrainian)
14. Tymoshenko A. (2025) Elektronni servisy podatkovoi administratsii yak chynnyk prozorosti ta doviry biznesu [Electronic services of the tax administration as a factor of transparency and business trust]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and Society*, vol. 79. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-79-171> (in Ukrainian)
15. Shepel I. (2025) Efektyvnist roboty kontakt-tsentru DPS: analiz zvernenn ta shliakhy vdoskonalennia [Efficiency of the state tax service contact center: analysis of requests and ways to improve]. *Stalyi rozvytok ekonomiky – Sustainable Development of Economy*, vol. 2 (53), pp. 265–275. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-53-36> (in Ukrainian)

Дата надходження статті: 13.03.2026

Дата прийняття статті: 27.03.2026

Дата публікації статті: 13.04.2026