***Валігура Володимир Андрійович,***
*кандидат економічних наук, доцент,*
*докторант кафедри фінансів ім. С.І. Юрія;*
*Західноукраїнський національний університет*

# ТРАНСФОРМАЦІЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ПЕРЕВІРОЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ УКРАЇНИ

Податковий контроль традиційно посідає важливе місце у системі адміністрування податків, оскільки забезпечує стабільність бюджетних надходжень та дотримання податкової дисципліни. В Україні за останнє десятиліття відбулися суттєві трансформації у сфері адміністрування податків і діяльності контролюючих органів. Зокрема, у 2012 – 2018 рр. функції адміністрування виконувала Державна фіскальна служба України (ДФС), яка поєднувала податкову та митну компоненти. У 2019 р. відбулася реорганізація ДФС, в результаті якої створено Державну податкову службу України (ДПС), що стало важливим етапом у процесі еволюції контролюючих органів у сфері оподаткування.

Реформування ДПС супроводжується поступовим переходом від карально-контрольної до сервісно-аналітичної моделі адміністрування податків. Така трансформація передбачає зменшення кількості перевірок, посилення ризик-орієнтованого підходу, цифровізацію податкових процесів та розширення інструментів добровільного виконання податкових зобов'язань. Унаслідок цього перевірочна діяльність набуває більш вибіркового та стратегічного характеру, а її ефективність дедалі частіше вимірюється не кількістю перевірок, а якістю аналітичної роботи та рівнем довіри платників до податкової системи.

На основі статистичних даних органів ДПС за 2014 – 2024 рр. (форма «Аудит-1») проаналізуємо динаміку кількості перевірок і сум донарахованих грошових зобов'язань, виявимо ключові тенденції та проведемо оцінку ефективності перевірочної діяльності в контексті сучасної трансформації адміністрування податків (табл. 1).

*Таблиця 1*

**Основні показники перевірочної роботи органів ДПС України у 2014 – 2024 рр.**

| Роки | Кількість перевірок, результати яких узгоджено | | | Сума донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню, тис. грн. | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | *Всього* | *у т.ч. планових* | *у т.ч. позапланових* | *Всього* | *у т.ч. по планових перевірках* | *у т.ч. по позапланових перевірках* |
| 2014 | 33 613 | 5 104 | 28 509 | 7 963 822 | 3 521 970 | 4 441 852 |
| 2015 | 21 663 | 3 609 | 18 054 | 4 611 007 | 1 777 802 | 2 833 206 |
| 2016 | 18 485 | 3 620 | 14 865 | 6 103 433 | 2 300 904 | 3 802 529 |
| 2017 | 19 169 | 4 085 | 15 084 | 16 300 557 | 8 225 206 | 8 075 351 |

*Продовження таблиці 1*

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2018 | 18 357 | 4 516 | 13 841 | 13 232 296 | 3 213 009 | 10 019 287 |
| 2019 | 13 877 | 3 647 | 10 230 | 13 148 620 | 7 517 065 | 5 631 555 |
| 2020 | 7 449 | 1 069 | 6 380 | 6 865 358 | 2 869 607 | 3 995 751 |
| 2021 | 11 315 | 2 305 | 9 010 | 9 704 676 | 5 815 226 | 3 889 450 |
| 2022* | 5 550 | 597 | 4 953 | 3 901 371 | 1 923 787 | 1 977 584 |
| 2023 | 13 733 | 445 | 13 288 | 10 403 086 | 3 936 819 | 6 466 267 |
| 2024 | 13 035 | 1 917 | 11 118 | 38 314 602 | 25 838 199 | 12 476 403 |

Примітка: * – дані за січень-листопад.
*Джерело: складено автором за [1].*

Упродовж 2014 – 2024 рр. в Україні спостерігається виразна тенденція до скорочення загальної кількості перевірок, результати яких були узгоджені між платниками податків та контролюючими органами. Якщо у 2014 р. таких перевірок було проведено близько 33,6 тис., то у 2024 р. їхня кількість зменшилася приблизно до 13,1 тис., тобто більше ніж у 2,5 рази. Ця тенденція є сталим відображенням переходу податкової служби від масового контролю до ризик-орієнтованої моделі перевірок.

У динаміці кількості перевірок, результати яких були узгоджені, простежується кілька періодів, що відхиляються від загальної тенденції поступового скорочення перевірочної активності. Так, 2015 – 2016 рр. характеризуються істотним спадом кількості проведених перевірок. Основними чинниками такого зниження стали законодавчі обмеження, пов'язані із запровадженням мораторію на проведення перевірок суб'єктів малого та середнього підприємництва (Закони України № 76-VIII та № 71-VIII), а також загальний економічний спад, спричинений наслідками політичної та соціально-економічної кризи 2014 р. У цей період ДФС переорієнтувала зусилля на роботу з великими платниками податків та на посилення камерального контролю.

Часткове відновлення перевірочної активності спостерігалось у 2018 р. Це пов'язано з поступовим поверненням планових перевірок у межах переходу до більш системного ризик-орієнтованого підходу в діяльності ДФС, що тимчасово зумовило зростання кількості узгоджених результатів перевірок.

2020 – 2021 рр. характеризуються повторним скороченням кількості перевірок. Причиною стала пандемія COVID-19 та запроваджений у цей період загальнодержавний мораторій на проведення більшості планових перевірочних заходів. Унаслідок цього відбулося тимчасове зменшення фактичної кількості перевірок, за результатами яких були донараховані й узгоджені грошові зобов'язання. Мінімальною перевірочною активністю також вирізняються 202 – 2023 рр., що пояснюється введенням воєнного стану та зосередженням діяльності ДПС на забезпеченні стабільності надходжень до бюджету. У цей період відбулося фактичне призупинення більшості планових перевірок та розширення практики дистанційного ризик-аналізу платників податків.

Початкові ознаки поступового відновлення перевірочної діяльності

спостерігаються у 2024 р. Часткове скасування обмежень і адаптація податкової служби до умов воєнного часу сприяли незначному збільшенню кількості перевірок, результати яких були узгоджені, що може свідчити про повернення до більш системного контролю з урахуванням нових управлінських підходів.

При майже трикратному скороченні кількості перевірок у 2014 – 2024 рр. відбулося п’ятикратне зростання загальної суми донарахованих зобов’язань (з 8 млрд грн до понад 38 млрд грн). Це означає, що середня результативність однієї перевірки за аналізований період зросла більш ніж у 12 разів – із 237 тис. грн у 2014 р. до 2,94 млн грн у 2024 р.

Аналіз динаміки свідчить про наявність зворотного кореляційного зв’язку між кількістю проведених перевірок та середнім обсягом донарахованих грошових зобов’язань, що припадають на одну перевірку. Зокрема, у періоди скорочення перевірочної активності (2016 – 2019 рр. та 2020 – 2021 рр.) спостерігається зростання результативності кожного контрольного заходу, тоді як у роки масовішого контролю (2014 – 2015 рр.) середні суми донарахувань були істотно нижчими.

Виявлена закономірність свідчить про підвищення ефективності ризик-орієнтованого підходу у діяльності податкової служби, який передбачає перехід від практики суцільного охоплення платників перевірками до аналітичного відбору суб’єктів господарювання з підвищеним ризиком порушення податкового законодавства.

Проте, спостерігається негативна ситуація щодо погашення донарахованих грошових зобов’язань. На підставі даних, поданих на рис. 1, простежується коливальна динаміка питомої ваги сплачених сум донарахованих грошових зобов’язань у 2017 – 2023 рр. Показник відображає фактичну ефективність стягнення донарахованих податків – тобто співвідношення між визначеними податковими зобов’язаннями за результатами перевірок і сумами, що реально надійшли до бюджету.

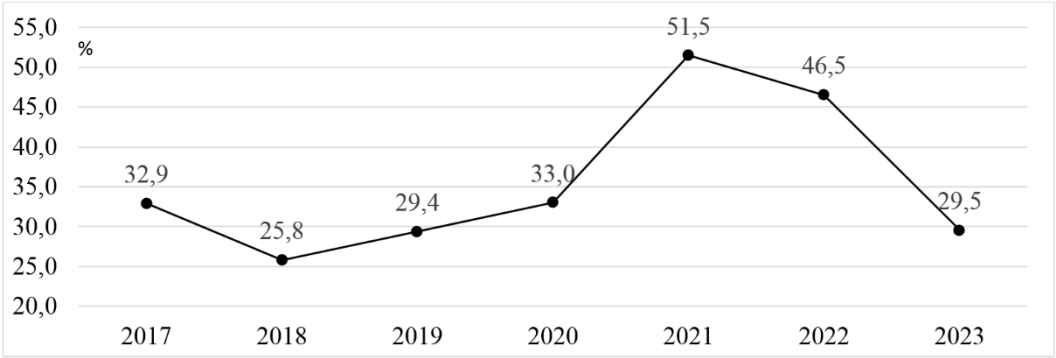



**Рис. 1. Питома вага грошових зобов’язань, що фактично надійшли до бюджету у донарахованих грошових зобов’язаннях**

*Джерело: складено автором за: [1; 2]*

У 2017 – 2019 рр. спостерігалося відносно низьке значення показника (у межах 25,8 – 32,9%), що свідчить про обмежену результативність контрольно-

перевірочної діяльності на етапі сплати донарахованих сум. Це можна пояснити наявністю значної частки оскаржених рішень, тривалими судовими процедурами та низьким рівнем платоспроможності окремих суб'єктів господарювання.

Починаючи з 2020 р., відбувається поступове зростання показника, а у 2021 р. його значення сягає максимуму – 51,5%, що свідчить про підвищення рівня добровільної сплати донарахованих податкових зобов'язань. Така динаміка може бути пов'язана з посиленням аналітичних функцій ДПС, впровадженням електронних сервісів контролю та орієнтацією на взаємодію з платниками у межах сервісного підходу.

У 2022 – 2023 рр. питома вага сплати знижується до 46,5% і 29,5% відповідно. Це пояснюється впливом воєнного стану та економічної нестабільності, які призвели до зниження платоспроможності бізнесу, зростання кількості відстрочених і безнадійних податкових зобов'язань, а також зміщенням акцентів податкових органів із фіскальних заходів на забезпечення стабільності податкового адміністрування.

Таким чином, комплексний аналіз динаміки кількості перевірок, сум донарахованих грошових зобов'язань та питомої ваги їх фактичного погашення засвідчує суттєву трансформацію підходів до податкового контролю в Україні у 2014 – 2024 рр. Зменшення кількості перевірок при одночасному зростанні обсягів донарахувань і підвищенні ефективності сплати свідчить про перехід від екстенсивної моделі перевірочної роботи до ризик-орієнтованої та аналітичної системи адміністрування податків. Податкові органи дедалі більше зосереджуються на перевірках суб'єктів із підвищеним ризиком ухилення від оподаткування, що забезпечує зростання фіскальної віддачі кожної перевірки. Водночас посилення сервісної складової діяльності ДПС сприяє зростанню рівня добровільної сплати донарахованих зобов'язань, особливо у періоди стабільної економічної активності. Таким чином, результати аналізу підтверджують підвищення інституційної спроможності податкової служби та її поступову адаптацію до сучасних принципів партнерського адміністрування й ефективного податкового контролю.

Разом із позитивними тенденціями, виявленими під час аналізу, дослідження засвідчує наявність низки проблемних аспектів, які обмежують ефективність податкового контролю в Україні та знижують результативність перевірочної діяльності.

*По-перше*, зберігається низький рівень фактичного погашення донарахованих сум: у середньому лише від чверті до половини донарахованих зобов'язань реально надходять до бюджету. Це свідчить про проблеми з виконанням податкових рішень, складність процедур стягнення й оскарження, а також про наявність системних затримок у судовому процесі.

*По-друге*, висока частка оскаржених результатів перевірок свідчить про недостатню якість доказової бази та методичного забезпечення податкових аудитів. Нерідко рішення податкових органів скасовуються через процесуальні

недоліки або неузгодженість підходів до визначення порушень.

*По-третє*, зберігається нерівномірність у розподілі контрольних заходів між категоріями платників. Основна увага приділяється великим платникам, тоді як малий і середній бізнес часто залишається поза системним ризик-аналізом, що створює потенційні «сірі зони» у сфері оподаткування.

*По-четверте*, перевірочна діяльність демонструє низьку стійкість до зовнішніх шоків. Пандемія COVID-19 і воєнний стан показали, що система податкового контролю недостатньо адаптована до кризових умов, оскільки рівень цифровізації перевірок і дистанційного аудиту залишається обмеженим.

*Подолання окреслених проблем потребує комплексного вдосконалення системи перевірочної роботи, зокрема:*

- удосконалення механізму досудового врегулювання податкових спорів і запровадження публічного моніторингу виконання рішень про стягнення;
- підвищення ефективності діяльності працівників підрозділів податкового аудиту через уніфікацію методик, автоматизацію відбору ризикових платників та професійне навчання таких працівників;
- розширення ризик-аналітичних інструментів для суб'єктів малого та середнього бізнесу;
- впровадження технологій «безконтактного аудиту» з використанням електронних даних, big data та алгоритмів ризик-аналізу.

**Список використаних джерел**

1. Контрольно-перевірочна робота / Державна податкова служба України. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota

2. Рада бізнес-омбудсмена. Податкові перевірки – перевіряй, але довіряй: звіт за результатами розслідування за власною ініціативою. URL: https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/11/podatkovi-perevirky-v2.pdf