

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2025. № 7.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.7.51>

УДК 336.225

*В. В. Пухальський,
к. е. н., доцент кафедри фінансів, банківської справи,
страхування та фондового ринку,
Хмельницький університет управління та права ім. Леоніда Юзькова
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1145-0109>*

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ СУЧАСНИХ ВИКЛИКІВ

*V. Puhalskyi,
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Finance, Banking,
Insurance and Stock Market,
Khmelnytsky University of Management and Law named after Leonid Yuzkov*

ANALYSIS OF THE EFFECTIVENESS OF TAX CONTROL IN THE CONTEXT OF MODERN CHALLENGES

У статті проведено аналіз ефективності податкового контролю та рішень прийнятих органами ДПСУ і як ці рішення, вплинули на надходження податків та зборів до Державного бюджету України.

Обґрунтовано, що в умовах повномасштабної війни загострилися макроекономічні проблем розвитку нашої держави, тому від адміністрування податків та його складової податкового контролю

залежить безперервне надходження податкових надходжень до державного бюджету, що на сьогодні – одне із пріоритетних завдань влади. Таким чином, в центрі уваги знаходиться податковий контроль, який залежить від ефективності здійснення системи заходів, що вживаються органами податкової служби.

Встановлено, що протягом періоду, що аналізується простежується: по-перше, системне зростання кількості податкових перевірок за всіма їх видами; друге, зростає загальна сума донарахувань грошових зобов'язань, рівень узгодження та погашення сум грошових зобов'язань. Однак, існують значні розриви між цими сумами, що негативно позначається на доходах бюджету; третє, надходження від погашення узгоджених сум за податковими перевітками в доходах Державного бюджету України становлять досить мізерну частку і свідчить про те, що Державний бюджет України на 99,96 % формується за рахунок податкових надходжень, які добровільно сплачують платники податків; четверте, на основі аналізу процедур оскарження та скасування рішень актів податкового контролю дійшли такого висновку, що причинами оскарження є неоднозначність податкового законодавства, хибне його тлумачення; неналежна якість податкових перевірок і як наслідок недостатня обґрунтованість порушень, а отже і донарахувань; недоліки у прийнятті рішень органами ДПСУ.

З метою підвищення ефективності податкового контролю пропонуємо: вдосконалити податкове законодавство; запровадити «Е-аудит»; податковим аудиторам під час прийняття рішень за результатами податкового контролю консультуватися та співпрацювати із фахівцями юридичного відділу; ретельно аналізувати причини оскарження платниками податків рішень ДПС; платникам податків звертатися за індивідуальною податковою консультацією.

The article analyzes the effectiveness of tax control and decisions made by the State Tax Service of Ukraine and how these decisions affected the revenues to the State Budget of Ukraine.

It is substantiated that in the context of a full-scale war, macroeconomic problems of our country's development have become more acute, and therefore, the uninterrupted flow of tax revenues to the State Budget depends on tax administration and its component of tax control, which is currently one of the priority tasks of the authorities. Thus, the focus is on tax control, which depends on the effectiveness of the system of measures taken by the tax authorities.

It has been established that during the period under analysis, there has been: first, a systematic increase in the number of tax audits of all types; second, an increase in the total amount of additional tax liabilities, the level of agreement and repayment of tax liabilities. However, there are significant gaps between these amounts, which has a negative impact on budget revenues; third, the revenues from the repayment of agreed amounts under tax audits in the revenues of the State Budget of Ukraine are quite small and indicate that the State Budget of Ukraine is formed by 99.96% at the expense of tax revenues voluntarily paid by taxpayers; Fourth, based on the analysis of the procedures for appealing and canceling decisions of tax control acts, we conclude that the reasons for appealing are ambiguity of tax legislation, its erroneous interpretation; inadequate quality of tax audits and, as a result, insufficient substantiation of violations and, consequently, additional charges; shortcomings in decision-making by the STSU.

In the course of the research, various methods were used, namely: monographic method – to study the latest scientific publications, regulations and statistics on the research topic; abstract and logical method – for theoretical generalizations and formulation of conclusions; tabular method – for a visual representation of theoretical material (presentation of the regulatory framework for the mandatory audit of financial statements); analysis and synthesis - to build an algorithm for auditing the financial statements of business entities under martial law.

In order to improve the efficiency of tax control, we propose to: improve tax legislation; introduce «E-audit»; tax auditors should consult and cooperate with the legal department specialists when making decisions based on the results of tax control; carefully analyze the reasons for taxpayers' appeals against the decisions of the State Tax Service; and taxpayers should seek individual tax advice.

Ключові слова: *бюджет; ефективність; податковий контроль; оскарження рішень; досудовий порядок; судовий порядок.*

Keywords: *budget; efficiency; tax control; appeal of decisions; pre-trial procedure; court procedure.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. У структурі доходів Державного бюджету України на 2025 р. планується зростання податкових надходжень, частка яких має становити до 85,7%, що обумовлено підвищенням низки податків, від яких планується отримати до бюджету додатково не менше 153,8 млрд грн, у т.ч. від військового збору – 122,4 млрд грн, а з податку на прибуток – 4,3 млрд грн [1]. Як зазначає Прем'єр-міністр України Д.Шмигаль «Сьогодні Україна витрачає абсолютно весь внутрішній ресурс на війну. Сто відсотків податків, які платять бізнес і громадяни, ідуть на забезпечення потреб сил безпеки й оборони» [2]. В мовах політичних (повномасштабна війна та все, що вона продукує) та економічних викликів (спад ВВП до 2% [3], бюджетний дефіцит (прогноз на 2025 р. – 19,4% ВВП [4]), можливе недоотримання або нерегулярне отримання зовнішнього фінансування від міжнародних партнерів тощо посилюють мобілізацію внутрішніх ресурсів держави, що значно підвищує роль податкового контролю як стратегічно важливого чинника, який повинен забезпечити стабільність бюджетних надходжень, зменшити рівень тіньової економіки, підвищити культуру сплати податків і зборів до бюджету країни.

У контексті залучення додаткових ресурсів та більш ефективного та результативного управління державними фінансами Кабінет Міністрів України своїм розпорядженням від 29.12.2021 р. № 1805-р. схвалив Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 рр., де у р. 4.1 [5], одним із напрямів такого реформування назване підвищення ефективності податкових перевірок шляхом запровадження електронного аудиту спочатку великих платників податків, а далі всіх інших платників, оскільки це завдання під час реалізації розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. № 142, залишилося невиконаним.

Ефективність податкового контролю також прямо залежить від подальшого удосконалення податкового законодавства та гармонізації його із законодавством ЄС; спрощення та діджиталізації податкового адміністрування; завершення реформи податкової служби [5].

Таким чином, дослідження щодо аналізу ефективності податкового контролю в Україні актуальне і зумовлене мобілізацією внутрішніх ресурсів держави завдяки удосконаленню процедур податкового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Ефективність податкового контролю досліджують вітчизняні вчені як: Александрова М.М., Довгалюк В.В. [6], які сформулювали низку рекомендацій щодо підвищення якості контрольної діяльності податкових органів під час забезпечення розвитку взаємозв'язків між податковими органами та платниками податків; Луценко І.С. [7] оцінила ефективність податкового контролю в Україні та визначила його вплив на додаткові надходження фінансових ресурсів до дохідної частини Зведеного бюджету України; Демченко О.П. [8] пропонує з метою комплексної оцінки ефективності податкового контролю використовувати коефіцієнти виявлення податкових порушень за результатами камеральних перевірок, проведення зустрічних перевірок, спільних перевірок з правоохоронними органами тощо. Автор визначає основні недоліки методики оцінки ефективності податкового контролю та окреслено основні

принципи, на яких має базуватися здійснення податкового контролю у сучасних вітчизняних умовах.

Група авторів [9] здійснила конструктивно-критичний аналіз публікацій із податкової тематики, сформулювала й обґрунтувала власні авторські позиції щодо реформування податкового менеджменту та їх конкретизацію в контексті забезпечення ефективності, дієвості й справедливості в оподаткування.

Формулювання цілей статті полягає в аналізі ефективності податкового контролю в Україні в умовах сучасних викликів з метою виявлення проблем, що впливають на його ефективність.

Одне із ключових завдань в плані дослідження аналізу ефективності податкового контролю полягає у оцінці рішень прийнятих органами ДПСУ і як ці рішення, вплинули на надходження податків та зборів до державного бюджету та економічну активність платників податків.

Виклад основного матеріалу дослідження. На нашу думку, аналіз ефективності та результативності податкового контролю у 2022-2024 рр. необхідно проводити відокремлено від попередніх періодів, оскільки на це є суттєві причини. Запровадження воєнного стану на території України, призвів до прийняття низки Законів України, якими введено мораторій на проведення податкових перевірок (однако, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок» від 09.11.2023 р. № 3453-IX обмеження на проведення перевірок було скасовано і проведення перевірок поновлено); звільнено платників податків від відповідальності за порушення податкового законодавства за певних умов, а також не можливість проведення податкових перевірок у зв'язку із втратою через збройну агресію (бойові дії та окупацію) первинних документів бухгалтерського обліку та звітності платника податків.

Здійснюючи аналіз ефективності податкового контролю в Україні неможливо без аналізу стану контрольно-перевірочної роботи (табл. 1)

Таблиця 1. Аналіз стану податкового контролю у 2022-2024 рр.

Вид перевірки	Роки			Абс. відхилення 2023/2022	Абс. відхилення 2024/2023
	2022	2023	2024		
Панова перевірка, од.	785	566	2302	-219	1736
Питома вага, %	2,7	1,4	4,6	-1,3	3,2
Позапланова перевірка, од.	6524	14736	12136	8212	-2600
Питома вага, %	22,6	35,4	24,4	12,8	-11,6
Фактична перевірка, од.	21537	26316	35336	4779	9020
Питома вага, %	74,7	63,2	71,0	-11,5	7,8
Разом, тис перевірок	28846	41618	49774	12772	8156

Джерело: сформовано на основі [10; 11;12].

Порівняно з 2022 р. кількість податкових перевірок у 2023 р. зросла на 12 772 од. Таке зростання відбулося за рахунок фактичних та позапланових перевірок. Серед усіх проведених перевірок за аналізований період найбільша частка (63,2%) припадає на фактичні перевірки, позапланові перевірки становлять 35,4%. Кількість планових перевірок зменшилася та становить 1,4% усіх проведених перевірок. З 566 перевірок порушення виявлені у 555 платників податків, або 98,1%. Під час проведення позапланових перевірок порушення виявлені у 10,94 тис. платників податків або 74,3%, за фактичними перевірками – 25,82 тис. платників податків або 98,1%.

З 03.03.2022 р. в Україні діє мораторій на проведення податкових перевірок, однак з прийняттям Закону України № 3219-IX від 30.06.2023 р., який вступив в дію з 01.08.2023 р. планові документальні перевірки поновлюються для платників податків окремих сфер діяльності, а саме: які здійснюють діяльність у сфері виробництва та/або реалізації підакцизної продукції; у сфері грального бізнесу, надання фінансових, платіжних послуг, а Законом України № 3453- IX від 09.11.2023 р. майже повністю скасовано мораторій на проведення документальних перевірок.

Щодо позапланових та фактичних перевірок, то часткове їх поновлення відбулося з прийняттям Закону України № 2260-IX від 12.05.2022 р. та подальшими змінами, які вносилися впродовж 2022 р. у зв'язку з чим спостерігається таке різке їх зростання.

У 2024 р. проти 2023 р. кількість планових та фактичних податкових перевірок зросла відповідно на 1736 од, або у 4 рази; на 9020 од. або на 134%. Зростання кількості планових документальних перевірок обумовлене дією пп. 69.35 прим. 2 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ, а саме з 01.12.2023 р. поновлено документальні перевірки для всіх платників податків, окрім: суб'єктів підприємства, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування 1-2 групи і то лише до 01.12.2024 р.; що знаходяться на тимчасово окупованих територіях до дати деокупації, або ж зміни юридичної адреси на підконтрольну територію; підприємств, що знаходяться на території бойових дій, або можливих бойових дій. Фактичні перевірки передбачені для всіх платників податків, крім платників тимчасово окупованих територій.

У той же час кількість позапланових перевірок зменшилися на 2600 од або на 17,7%. Зменшення кількості позапланових документальних податкових перевірок обумовлено низкою причин, а саме: документальних позапланових перевірок щодо достовірності заявлених до бюджетного відшкодування сум ПДВ на 1100 перевірок; позапланових перевірок у зв'язку з ліквідацією на 100 перевірок; позапланових перевірок платників податків, які задекларували суми від'ємного значення з ПДВ більше 100 тис грн на 260 перевірок.

Таким чином, протягом періоду, що аналізується простежується системне зростання кількості податкових перевірок за всіма їх видами. Загалом у структурі податкових перевірок цих років домінують фактичні перевірки, далі позапланові.

Як правило, здійснення заходів податкового контролю супроводжується донарахуваннями грошових зобов'язань до бюджету. У

таблиці 2 проведено аналіз щодо донарахування сум грошових зобов'язань до бюджету за результатами податкових перевірок, проведених органами ДПС.

Таблиця 2. Аналіз донарахувань сум грошових зобов'язань до бюджету в 2022-2024 рр.

Показники	Роки			Абс. відхилення 2023/2022	Абс. відхилення 2024/2023
	2022	2023	2024		
Разом, донарахування сум грошових зобов'язань до бюджету, млн грн	19585,8	45940,8	123765,2	26355,0	77824,4
- за плановими перевірками, млн грн	14691,6	23835,9	89543,3	9144,3	65707,4
- за позаплановими перевірками, млн грн	3473,0	20353,1	30584,4	16880,1	10231,3
- за фактичними перевірками, млн грн	1421,2	1751,8	3637,5	330,6	1885,7

Джерело: сформовано на основі [10; 11;12].

Загальна сума донарахувань грошових зобов'язань 2023 р. майже у 2,35 рази перевищила показник 2022 р. Найбільше донарахувань грошових зобов'язань до бюджету (23835,9 млн грн) спостерігається щодо планових перевірок, по позапланових перевірках донарахування становлять 20353,1 млн грн. Хоча кількісно фактичні перевірки займають перше місце серед усіх видів перевірок донарахування грошових зобов'язань до бюджету складають 3,8% загальної суми донарахувань.

На одну документальну планову перевірку донарахування у 2023 р. становлять 42,11 млн грн, позапланову – 1,4 млн грн на фактичну – 66,57 тис. грн. У 2022 р. на одну перевірку донарахування склали за плановими перевірками 1,81 млн грн, позаплановими - 0,53 млн грн, за фактичними - 0,68 млн грн.

Щодо 2024 р. необхідно зазначити, що загальна сума донарахувань грошових зобов'язань проти 2023 р. зросла на 77824,4 млн грн або у 2,7 р. У загальній сумі донарахованих грошових зобов'язань 72,3% займають донарахування за результатами документальних планових перевірок. За

позаплановими та фактичними перевітками також спостерігається позитивна динаміка. Однак, здійснені донарахування грошових зобов'язань не мають суттєвого впливу щодо надходження їх до бюджету так, як вони мають пройти етап узгодження, який має тривалий процес.

Отже, досягнення консенсусу між платником податків і податковим органом щодо донарахованих сум грошового зобов'язання здійснюється шляхом узгодження цих сум (табл. 3). Враховуючи те, що офіційні дані щодо узгодження сум грошових зобов'язань у 2022 р. відсутні, що пов'язано з військовою агресією з боку РФ та збереженням державних даних, аналіз проводиться за 2023-2024 рр.

Таблиця 3. Аналіз стану податкових перевірок, результати яких узгоджені за 2023-2024 рр.

Узгоджено за видами податкових перевірок	Роки		Абс. відхилення 2024/2023
	2023	2024	
Плановими, млн грн	3963,4	26068,7	22105,3
Частка узгоджених сум у донарахуваннях, %	34,7	66,1	31,4
Позаплановими, млн грн	6482,9	12569,7	6086,8
Частка узгоджених сум у донарахуваннях, %	56,8	31,9	-24,9
Фактичними, млн грн	968,2	783,9	-184,3
Частка узгоджених сум у донарахуваннях, %	8,5	2,0	-6,5
Разом, млн грн	11414,5	39422,3	28007,8
Частка узгоджених сум у донарахуваннях, %	100,00	100,00	0

Джерело: сформовано на основі [11;12].

Дані табл. 3 свідчать, що рівень узгодження сум грошових зобов'язань у 2024 р. проти 2023 р. зріс у 3,5 рази або на 28007,8 млн грн у т.ч.: за плановими перевітками 22105,3 млн грн, позаплановими – 6086,8 млн грн, а щодо фактичних, то тут спостерігається їх зменшення на 184,3 млн. грн. Факт зростання сум узгоджених донарахувань у 2024 р. свідчить про те, що підрозділи податкового аудиту застосовували більш ефективніші заходи податкового контролю.

У контексті дослідження ефективності податкового контролю доречно проаналізувати ступінь погашення узгоджених сум за податковими перевітками та їх вплив на доходи державного бюджету України.

Таблиця 4. Аналіз погашення узгоджених сум за податковими перевітками 2023-2024 рр.

Показники	Роки		Абс. відхилення 2024/2023
	2023	2024	
Погашено за плановими перевітками, млн грн	455,5	2154,1	1698,7
Частка погашення до суми донарахувань, %	1,91	52,5	50,59
Позаплановими, млн грн	1461,1	1653,5	192,4
Частка погашення до суми донарахувань, %	7,18	40,3	33,12
Фактичними, млн грн	214,1	296,3	82,2
Частка погашення до суми донарахувань, %	12,2	7,2	-5,0
Разом, млн грн	2130,7	4103,9	1973,2
Частка погашення до суми донарахувань, %	4,6	10,4	5,7

Джерело: сформовано на основі [11;12].

Як свідчать дані таблиці 4 рівень погашення узгоджених грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового контролю у 2024 р. був найбільшим за плановими перевітками, на долю яких припадає 52,5% або 2154,1 млн грн. У 2024 р. узгоджені суми грошових зобов'язань за актами податкових перевірок погашаються лише на 10,41%, що більше проти 2023 р. на 5,77%, що, одночасно, свідчить про підвищення якості контрольно-перевірочної роботи підрозділами ДПСУ.

Однак, аналіз погашення узгоджених сум за податковими перевітками доцільно порівняти із сумою податкових надходжень до Державного бюджету у 2023-2024 рр.

Таблиця 5. Аналіз ефекту для бюджету від погашення узгоджених сум за податковими перевітками у 2023-2024 рр.

Показники	Роки		Абс. відхилення 2024/2023
	2023	2024	
Податкові надходження до Державного бюджету України, контроль за якими здійснюють підрозділи ДПСУ, млрд грн	783,6	11335	10551,4
Погашено узгоджені суми за податковими перевітками, млрд грн	2,1	4,1	2,0
Частка надходжень від донарахованих грошових зобов'язань до податкових надходжень Державного бюджету, %	0,27	0,04	-0,23

Джерело: сформовано на основі [11;12].

Таким чином, надходження від погашення узгоджених сум за податковими перевітками становлять досить мізерну частку (у 2024 р. на їх

долю припадає 0,04%, що значно менше ніж у 2023 р.) і свідчить про те, що Державний бюджет України на 99,96% формується за рахунок податкових надходжень, які сплачують добровільно платники податків. У випадку, коли уся сума донарахованих грошових зобов'язань у сумі 123,8 млрд грн була б сплачена до бюджету, то частка таких надходжень могла становити 1% у бюджеті країни.

Важливим показником ефективності податкового контролю виступає показник процедур оскарження та скасування рішень актів податкового контролю. Чинне законодавство України визначає два порядки оскаржень рішень податкового повідомлення-рішення (досудовий – адміністративне оскарження та судовий).

Таблиця 6. Аналіз адміністративного оскарження рішень ДПСУ у 2022-2024 рр.

Показники	Роки			Абс. відхилення 2023/2022	Абс. відхилення 2024/2023
	2022	2023	2024		
Кількість скарг, що надійшли до органів ДПСУ	5184	98246	84445	93062	-13801
Кількість повідомлень рішень.	8075	103269	91894	95194	-11375
Розглянуто скарг	-	10048	11079	-	1031
Кількість повідомлень рішень	-	14897	18077	-	3180
Рішення, які повністю чи частково скасовано	1561	3899	3871	2335	-28
Сума скасування, млн грн	945,6	12130,7	14146,1	11185,1	2015,4

Джерело: сформовано на основі [13].

У 2022 році у зв'язку з військовою агресією РФ проти України кількість оскаржуваних рішень зменшилася. У 2023 р. спостерігається значне поживавлення. Проти 2022 р. їх кількість значно зросла, на 93062 скарги або майже у 19 разів, що обумовлено поновленням перевірок. У 2024 р. кількість скарг зменшилася, що свідчить про більш ґрунтовні рішення, які приймають органи податкового контролю.

Протягом 2024 р. кількість розглянутих справ зросла на 1031. По при це кількість нерозглянутих справ досить суттєва, що свідчить: по-перше, про наявність прогалин і неоднозначностей у податковому законодавстві, що у

переважній більшості є причиною оскарження; по-друге, рівень кваліфікації фахівців, які здійснюють перевірку має бути досить високий; по-третє, про зростання навантаження на управління ДПС вищого рівня або центрального органу ДПС, які розглядають скарги.

На долю скасованих повністю чи часткових рішень припадає 34,9 % від загальної кількості розглянутих справ.

Наведені дані ще раз підтверджують, що платники податків відстоюють свою позицію.

Таблиця 7. Аналіз судового оскарження актів податкового контролю у 2022-2024 рр.

Показники	Роки			Абс. відхилення 2023/2022	Абс. відхилення 2024/2023
	2022	2023	2024		
Судовий порядок оскарження у т.ч.:					
сума, млрд грн	263,9	266,6	436,1	2,7	169,5
кількість справ тис.	46,6	49,6	59,3	3,0	9,7
Розглянуто справ у т.ч.:					
сума, млрд грн	90,8	59,7	105,9	-31,1	46,2
кількість справ тис.	8,4	10,8	11,9	2,4	1,1
Розглянуто справ на користь ДПСУ у т.ч.:					
сума, млрд грн	36,7	33,0	62,9	-3,7	29,9
кількість справ тис.	3,2	3,7	4,6	0,5	0,9
Розглянуто справ на користь платників податків у т.ч.:					
сума, млрд грн	54,1	26,7	43	-27,4	16,3
кількість справ тис.	5,2	7	7,3	1,8	0,3

Джерело: сформовано на основі [14].

Наведені дані у табл. 7 свідчать про зростання судового порядку оскарження справ. У 2023 р. їх кількість зросла проти 2022 р. 3,0 тис справ, а протягом 2024 р. на розгляді у судах різних інстанцій перебувало 59,3 тис справ за позовами до органів ДПС, що на 9,7 тис справ більше, ніж у 2023 р. та на 12,7 тис справ проти 2022 р. Зростання спостерігається і в частині загальної суми оскаржуваних податкових претензій, яка у 2024 р. становила 436,1 млрд грн, що на 169,5 млрд грн більше, ніж у 2023 р та 172,2 млрд грн проти 2022 р..

Майже 48% припадає на оскарження податкових повідомлень-рішень на загальну суму 400,3 млрд грн, що становить 91,8% загальної суми.

У 2024 р. судами різних інстанцій розглянуто 11,9 тис справ, що становить 20% всіх справ в той час, коли у 2023 р. це показник становив 21,8%. Щодо суми розгляду, то у 2024 р. вона становила 105,9 млрд грн або 26% від загальної суми, що оскаржувала ся, що свідчить про перевантаженість судової системи та тривалий час розгляду податкових спорів.

Якщо аналізувати стан розгляду справ, то органи ДПСУ виграли 4,6 тис справ, коли платники податків – 7,3 тис справ, що 58,7% більше. Однак, у грошовому еквіваленті перевагу отримали органи ДПСУ на 19,9 млрд грн або 46,3% більше.

Важливо акцентувати увагу на тому, що судові рішення, які набули законної сили, є доволі незначними в порівнянні із загальною сумою донарахувань, що перебувала в оскарженні.

До причин зростання кількості оскаржень у судовому порядку необхідно віднести неоднозначність податкового законодавства, а звідси хибне його тлумачення; неналежна якість податкових перевірок і як наслідок недостатня обґрунтованість порушень, а отже і донарахувань; недоліки у прийнятті рішень органами ДПСУ; недовіра до процедури адміністративного оскарження.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. На основі офіційних даних ДПСУ проведено аналіз ефективності податкового контролю в умовах воєнного стану та встановлено наступне.

1. Протягом періоду, що аналізується простежується системне зростання кількості податкових перевірок за всіма їх видами. У той же час, у структурі податкових перевірок цих років домінують фактичні перевірки, далі позапланові. На долю планових перевірок припадає лише 4,6%.

2. Зростає загальна сума донарахувань грошових зобов'язань, рівень узгодження та погашення сум грошових зобов'язань. Однак, існує значний розрив між цими сумами, що негативно позначається на доходах бюджету.

3. Незважаючи на позитивну тенденцію нами проаналізовано надходження від погашення узгоджених сум за податковими перевітками в доходах Державного бюджету України і встановлено, що вони становлять досить мізерну частку (у 2024 р. на їх долю припадає 0,04%, що значно менше ніж у 2023 р.) і свідчить про те, що Державний бюджет України на 99,96 % формується за рахунок податкових надходжень, які добровільно сплачують платники податків.

4. Вирішуючи основне завдання дослідження ми проаналізували процедури оскарження та скасування рішень актів податкового контролю і дійшли такого висновку, що причинами оскарження є неоднозначність податкового законодавства, а звідси хибне його тлумачення; неналежна якість податкових перевірок і як наслідок недостатня обґрунтованість порушень, а отже і донарахувань; недоліки у прийнятті рішень органами ДПСУ.

З метою підвищення ефективності податкового контролю пропонуємо: вдосконалити податкове законодавство; запровадити «Е-аудит»; податковим аудиторам під час прийняття рішень за результатами податкового контролю консультуватися із фахівцями юридичного відділу; ретельно аналізувати причини оскарження платниками податків рішень ДПС; платникам податків звертатися за індивідуальною податковою консультацією.

Література

1. Основні виклики та пріоритети Держбюджету 2025 року. URL: <https://parlament.org.ua/analytics/osnovni-vyklyky-ta-priorytety-derzhbyudzhetu-2025-roku/> (дата звернення 01.06.2025).

2. Як економіка країни працює під час війни. Центр економічної стратегії. URL: <https://ces.org.ua/velikiy-ekspleyner/> (дата звернення 01.06.2025).

3. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022 – 2025 роки. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/KR211805?an=12> (дата звернення 01.06.2025).

4. Єврокомісія погіршила прогноз зростання ВВП України у 2025 р. до 2,0 %: Interfax – Україна. URL: <https://interfax.com.ua/news/economic/1072971.html> (дата звернення 01.06.2025).

5. Державний бюджет 2025: доходи, витрати, дефіцит. Та як це вплине на курс. Finance.ua. URL: <https://finance.ua/ua/goodtoknow/derzhavnyi-biudzheth-2025-dokhody-vytraty-defitsyt-ta-yak-tse-vplyne-na-kurs> (дата звернення 01.06.2025).

6. Александрова М.М., Довгалюк В.В. Пріоритети підвищення податкового контролю в Україні. URL: <https://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/923/894> (дата звернення 02.06.2025).

7. Луценко І.С. Ефективність податкового контролю як запорука додаткових надходжень фінансових ресурсів до Зведено бюджету України. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2020/64.pdf (дата звернення 02.06.2025).

8. Демченко О.П. Оцінка ефективності податкового контролю. Приазовський економічний вісник. 2019. № 4 (15). С. 253-257 (дата звернення 02.06.2025).

9. Антоненко В., Попова О., Ляшок Я., Катранжи Л., Ляшок Н. Управління податками в контексті забезпечення ефективності, дієвості та справедливості: перспективи реформування оподаткування в Україні. URL: Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice, 2 (55), 107-129 (дата звернення 02.06.2025).

10. Публічний звіт ДПС за 2022 рік. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/657704.html> (дата звернення 03.06.2025).

11. Публічний звіт ДПС 2023. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/668/791153/PUBL_CHNIY_2023.pdf (дата звернення 03.06.2025).

12. Публічний звіт ДПС 2024. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/888084.html> (дата звернення 03.06.2025).

13. Інформація щодо оскаржень рішень. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/page2> (дата звернення 04.06.2025).

14. Стан розгляду судових справ Станом на 01.01.2025. Державна податкова служба України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/857484.html> (дата звернення 04.06.2025).

References

1. Parliament Analytical Center (2024), “Key challenges and priorities of the 2025 State Budget”, available at: <https://parlament.org.ua/analytics/osnovni-vyklyky-ta-priorytety-derzhbyudzhetu-2025-roku/> (Accessed 01 June 2025).

2. Centre for Economic Strategy (2024), “How the country’s economy works during wartime”, available at: <https://ces.org.ua/velikiy-ekspleyner/> (Accessed 13 June 2025).

3. Cabinet of Ministers of Ukraine (2021), “Strategy for Reforming the Public Finance Management System for 2022–2025”, available at: <https://ips.ligazakon.net/document/KR211805?an=12> (Accessed 13 June 2025).

4. Interfax-Ukraine (2025), “The European Commission downgraded Ukraine’s GDP growth forecast for 2025 to 2.0%”, available at: <https://interfax.com.ua/news/economic/1072971.html> (Accessed 01 June 2025).

5. Finance.ua (2025), “State Budget 2025: revenues, expenditures, deficit. And how it will affect the exchange rate”, available at: <https://finance.ua/ua/goodtoknow/derzhavnyi-biudzhets-2025-dokhody-vytraty-defitsyt-ta-yak-tse-vplyne-na-kurs> (Accessed 01 June 2025).

6. Aleksandrova, M.M. and Dovhaliuk, V.V. (2021), “Priorities of increasing the effectiveness of tax control in Ukraine”, *Ekonomichnyi prostir*, vol. 171, pp. 68-72.

7. Lutsenko, I.S. (2020), "Efficiency of tax control as a guarantee of additional revenues of financial resources to the Consolidated Budget of Ukraine", *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 8, available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2020/64.pdf (Accessed 02 June 2025).
8. Demchenko, O.P. (2019), "Assessment of the tax control effectiveness", *Pryazovskyi ekonomichnyi visnyk*, vol. 4(15), pp. 253-257.
9. Antonenko, V., Popova, O., Lyashok, Ya., Katranji, L. and Lyashok, N. (2024), "Tax management in the context of ensuring efficiency, effectiveness, and fairness: prospects for tax reform in Ukraine", *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*, vol. 2(55), pp. 107-129.
10. State Tax Service of Ukraine (2022), "Public report of the State Tax Service for 2022", available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/657704.html> (Accessed 03 June 2025).
11. State Tax Service of Ukraine (2023), "Public report of the State Tax Service for 2023", available at: https://tax.gov.ua/data/material/000/668/791153/PUBL_CHNIY_2023.pdf (Accessed 03 June 2025).
12. State Tax Service of Ukraine (2024), "Public report of the State Tax Service for 2024", available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/888084.html> (Accessed 03 June 2025).
13. State Tax Service of Ukraine (2025), "Information on appeals of decisions", available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/page2> (Accessed 04 June 2025).
14. State Tax Service of Ukraine (2025), "Status of court case reviews as of 01.01.2025", available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/857484.html> (Accessed 04 June 2025).

Стаття надійшла до редакції 25.06.2025 р.