



Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок

УДК 336.225.673:336.225.6(477)

DOI <https://doi.org/10.5281/zenodo.20527376>

**Вплив контрольно-перевірочної роботи на динаміку податкового боргу в
Україні: сучасні тенденції та проблеми результативності**

Угрин Володимир Володимирович

к.е.н., доцент кафедри фінансів ім. С.І. Юрія

Західноукраїнський національний університет, м. Тернопіль,

Україна, <https://orcid.org/0000-0003-3648-7247>

Прийнято: 17.05.2026 | Опубліковано: 30.05.2026

***Анотація:** Мета статті полягає в дослідженні впливу контрольно-перевірочної роботи податкових органів України на динаміку податкового боргу та ризику його формування у 2020-2025 роках. Актуальність дослідження зумовлена тим, що в умовах воєнного стану, високої потреби держави у стабільних бюджетних надходженнях і водночас погіршення платоспроможності частини платників податків традиційне оцінювання податкового контролю за кількістю перевірок та сумою донарахувань є недостатнім. Методи дослідження включають системний, порівняльний, структурно-динамічний, статистичний і логіко-узагальнювальний підходи. Емпіричну основу становлять офіційні дані Державної податкової служби України щодо контрольно-перевірочної роботи та динаміки податкового боргу, а також положення Податкового кодексу України й законодавчі зміни, пов'язані з відновленням податкових перевірок у період воєнного стану. Результати дослідження свідчать, що упродовж 2020-2025 років*



контрольно-перевірочна робота розвивалася нерівномірно: після обмежень, спричинених карантинними та воєнними чинниками, відбулося поступове відновлення планового контролю і різке зростання сум донарахувань у 2024-2025 роках.

Водночас встановлено, що збільшення донарахувань саме по собі не є достатнім доказом підвищення ефективності податкового контролю, оскільки реальний бюджетний результат залежить від узгодження, фактичної сплати та недопущення переходу відповідних сум у податковий борг. Висновки полягають у необхідності розмежування фіскальної, платіжної, правової, боргової та превентивної результативності контрольно-перевірочної роботи.

Запропоновано авторський підхід до оцінювання боргової результативності податкового контролю, який передбачає аналіз не лише донарахованих, а й узгоджених, фактично сплачених і несплачених сум. Такий підхід дає змогу розглядати податковий контроль не як самоціль, а як інструмент управління податковими ризиками, забезпечення добровільної дисципліни та зміцнення стійкості публічних фінансів.

Ключові слова: *платіжна дисципліна, ризикоорієнтований аудит, донарахування, адміністрування, податковий борг, контрольно-перевірочна робота, воєнний стан.*

The influence of tax audit and control work on tax debt dynamics in Ukraine: current trends and effectiveness issue

Volodymyr Uhryn,

PhD in Economics, Associate Professor,

Associate Professor of S.I. Yuriy Department of Finance,

West Ukrainian National University, Ternopil,

Ukraine, <https://orcid.org/0000-0003-3648-7247>



Abstract: *Purpose. The purpose of the article is to examine the influence of tax audit and control work carried out by the Ukrainian tax authorities on tax debt dynamics and the risks of its formation in 2020-2025. The relevance of the study is determined by the fact that, under martial law, the state requires stable budget revenues, while a significant part of taxpayers faces reduced liquidity and increased economic uncertainty. In such circumstances, the traditional assessment of tax control through the number of audits and the amount of additional tax assessments is insufficient. Methods. The research is based on systemic, comparative, structural and dynamic, statistical and logical generalization methods. The empirical basis consists of official data of the State Tax Service of Ukraine on audit and control activities and the dynamics of tax debt, as well as provisions of the Tax Code of Ukraine and legislative changes concerning the restoration of tax audits during martial law. Results. The analysis shows that in 2020-2025 audit and control work developed unevenly. After restrictions caused by quarantine measures and the full-scale war, planned audits gradually resumed, while the amount of additional assessments increased sharply in 2024-2025. At the same time, the growth of additional assessments cannot automatically be interpreted as evidence of higher tax control efficiency. A real fiscal effect occurs only when assessed liabilities are legally agreed, actually paid and do not turn into tax debt. Conclusions.*

The article argues for distinguishing between fiscal, payment, legal, debt-related and preventive effectiveness of audit and control work. An author's approach to assessing debt-related effectiveness is proposed. It involves analyzing not only additional assessments, but also agreed, actually paid and unpaid amounts. This approach makes it possible to consider tax control not as an end in itself, but as an instrument for managing tax risks, strengthening voluntary compliance and improving the sustainability of public finance.

Keywords: *payment discipline, risk-based audit, assessments, administration, tax debt, tax audit and control work, martial law.*



Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями. Функціонування податкової системи в умовах воєнного стану загостило питання не лише мобілізації доходів бюджету, а й якості тих інструментів, за допомогою яких держава забезпечує виконання податкового обов'язку. Контрольно-перевірочна робота традиційно сприймається як один із найбільш відчутних для платника інструментів податкового адміністрування. Проте її реальне значення для публічних фінансів не обмежується виявленням порушень і донарахуванням сум грошових зобов'язань. У сучасних умовах вона має розглядатися ширше - як елемент управління податковими ризиками, попередження втрат бюджету, підтримання добровільної дисципліни платників і недопущення нарощування податкового боргу.

Податковий кодекс України визначає податковий борг як суму узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений строк, а також непогашену пеню [1]. Отже, податковий борг виникає не в момент складання акта перевірки чи донарахування зобов'язань, а після проходження юридично значущої стадії узгодження і невиконання платником обов'язку зі сплати. Це означає, що між перевіркою та податковою заборгованістю існує складний причинно-наслідковий зв'язок: контроль може сприяти наповненню бюджету, але за певних умов може й формувати новий масив узгоджених, проте несплачених сум.

Особливої актуальності це набуло після 2022 року, коли податкова система функціонувала в умовах воєнних обмежень, часткової зупинки господарської діяльності, переміщення бізнесу, втрати активів і суттєвих змін у платоспроможності платників. Законодавець поступово змінював режим податкового адміністрування: Закон України № 3219-IX уточнив особливості оподаткування у період дії воєнного стану [2], а Закон України № 3453-IX був



спрямований на скасування мораторію на проведення податкових перевірок [3]. У 2024 році додаткового значення набули зміни, пов'язані з особливостями податкового адміністрування для платників з високим рівнем добровільного дотримання законодавства [4].

Тому наукова проблема полягає не лише в описі кількості проведених перевірок або сум донарахувань. Більш важливим є з'ясування того, чи здатна контрольно-перевірочна робота зменшувати боргові ризики, чи вона переважно фіксує вже наявні порушення і створює нові обсяги зобов'язань, частина яких може перейти до складу податкового боргу. У практичному вимірі це питання пов'язане з пошуком балансу між фіскальними інтересами держави, правовою визначеністю для платника та потребою збереження економічної активності бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасній науковій літературі проблематика податкового боргу, податкового контролю та податкового адміністрування розглядається в кількох взаємопов'язаних площинах. Першу становлять праці, у яких податковий борг аналізується як прояв дисбалансів у системі публічних фінансів. Зокрема, В. Круглякова і М. Пилат акцентують увагу на причинах виникнення податкового боргу, джерелах його погашення та процедурах стягнення, підкреслюючи, що управління боргом має поєднувати правові та поведінкові інструменти [8]. І. Литвинчук та І. Власюк розглядають податковий борг у системі податкового менеджменту й доводять необхідність його аналізу як складової багаторівневої системи державного управління податковими процесами [9].

Другу групу становлять дослідження, присвячені податковому контролю як інструменту протидії тіньовій економіці та ухиленню від оподаткування. Г. Грищук і С. Чепіль обґрунтовують значення податкового контролю для детінізації економічної діяльності та зменшення втрат бюджету [10]. І. Панасейко аналізує податковий контроль як інструмент реалізації



податкової політики в умовах макроекономічної нестабільності [11]. Р. Радченко звертає увагу на адміністративно-правові засади податкового контролю в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення, наголошуючи на необхідності поєднання контрольної функції з фінансовою безпекою держави [12]. Х. Демків досліджує роль податкового контролю у протидії тіньовій економіці та підкреслює значення оцінки ефективності контрольних заходів [14].

Третя група досліджень стосується цифровізації та ризикоорієнтованого підходу в податковому адмініструванні. Т. Мединська розглядає сучасні технології адміністрування податків і платежів, підкреслюючи роль електронних сервісів та аналітичних інструментів [13]. У міжнародних методичних працях OECD, IMF, European Commission та ATAF акцент зроблено на переході від суто контрольної моделі до compliance risk management, де аудит, верифікація та електронне зіставлення даних є лише частиною ширшого циклу впливу на поведінку платників [18-21].

Четверта група праць пов'язана з податковою безпекою, податковим регулюванням і впливом воєнного стану на податкові відносини. В. Таращенко аналізує інституціоналізацію податкової безпеки в системі економічної безпеки держави [16]. І. Висоцька, О. Нагірна та С. Папірник розглядають податкове регулювання як інструмент протидії тіньовій економіці [15]. М. Баран досліджує зміни у сфері оподаткування та податкового контролю в умовах воєнного стану [17]. Попри вагомість зазначених досліджень, у них недостатньо розкрито питання прямого взаємозв'язку між контрольно-перевірочною роботою, донарахованими сумами та подальшою трансформацією таких сум у реальний бюджетний ефект або податковий борг. Недостатньо уваги приділено саме проміжній ланці: що відбувається з донарахованими сумами після перевірки, чи вони узгоджуються, сплачуються, оскаржуються або переходять до складу



заборгованості. Відтак саме таку проблематику ми розглянемо в нашому дослідженні.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Невирішеною частиною загальної проблеми залишається методичне розмежування між фіскальною результативністю податкового контролю та його борговою результативністю. Перша традиційно вимірюється кількістю перевірок і сумою донарахувань. Друга має показувати, якою мірою донараховані та узгоджені суми фактично сплачуються і не перетворюються на новий податковий борг. Без такого розмежування оцінка ефективності контрольно-перевірочної роботи є неповною, а в окремих випадках може бути навіть хибною.

Причина недостатньої уваги до цього питання полягає в тому, що статистика податкового аудиту і статистика податкового боргу зазвичай подаються в різних інформаційних блоках. Офіційна сторінка Державної податкової служби України щодо контрольно-перевірочної роботи містить дані про кількість перевірок і суми донарахувань [5], тоді як показники податкового боргу оприлюднюються окремо [6]. Відповідно, для наукового аналізу необхідним є не просте цитування цих масивів, а їх змістовне зіставлення.

Важливість такого підходу посилюється тим, що у 2020-2025 роках контрольно-перевірочна робота розвивалася в умовах суттєвих зовнішніх шоків. Карантинні обмеження, повномасштабна війна, мораторії на перевірки, поступове їх скасування та зміна поведінки платників сформували неоднорідний статистичний ряд. Тому просте порівняння показників за роками без урахування інституційного контексту не дає повного уявлення про реальний вплив контролю на боргові ризики.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження впливу контрольно-перевірочної роботи податкових органів України на динаміку



податкового боргу у 2020-2025 роках та обґрунтування авторського підходу до оцінювання боргової результативності податкового контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням здобутих наукових результатів

Контрольно-перевірочна робота є одним із ключових елементів податкового адміністрування, однак її зміст не можна зводити лише до проведення перевірок. Вона включає виявлення податкових ризиків, документальне підтвердження порушень, донарахування грошових зобов'язань, формування правової позиції контролюючого органу, подальше узгодження результатів і, зрештою, реальний вплив на поведінку платника. Саме в такій послідовності податковий контроль може бути оцінений не лише як фіскальна процедура, а як управлінський інструмент.

У межах дослідження використано офіційні статистичні матеріали ДПС щодо контрольно-перевірочної роботи за 2020-2025 роки [5]. Особливістю цього масиву є те, що він дає змогу відокремити планові та позапланові перевірки юридичних осіб, визначити загальну кількість узгоджених контрольних заходів і суми донарахувань. Водночас у формах ДПС наявні примітки про коригування окремих показників унаслідок оскарження платниками донарахованих сум. Це є принципово важливим для нашого дослідження, оскільки підтверджує: первинна сума донарахувань не завжди є остаточним бюджетним результатом.

Подальший аналіз здійснено за двома взаємопов'язаними блоками: динамікою контрольно-перевірочної роботи та динамікою податкового боргу. Такий підхід дає змогу зіставити первинний фіскальний результат перевірок із борговими наслідками податкового адміністрування.



Таблиця 1

**Динаміка кількості узгоджених планових і позапланових перевірок
юридичних осіб впродовж 2020-2025 рр.**

Рік	Планові перевірки, од.	Позапланові перевірки, од.	Разом, од.	Характеристика періоду
2020	1 069	6 380	7 449	карантинні обмеження, домінування позапланового контролю
2021*	2 563	5 573	8 136	часткове відновлення активності, методологічно специфічний масив
2022	597	4 953	5 550	воєнний злам, мораторні та організаційні обмеження
2023	445	13 288	13 733	перехідний рік, відновлення планових перевірок з другої половини року
2024	1 917	11 118	13 035	активізація планового контролю
2025	2 226	12 191	14 417	подальше нарощування контрольної активності

Джерело: складено автором за даними Державної податкової служби України щодо контрольно-перевірочної роботи [5].

** Дані 2021 року використано з урахуванням методологічної специфіки статистичної форми.*

Дані наведені в табл. 1 свідчать про стійке переважання позапланового контролю за кількістю перевірок упродовж усього аналізованого періоду. Найбільш різкою ця диспропорція була у 2023 році, коли на 445 планових перевірок припадало 13 288 позапланових. Це дає підстави вважати, що у перехідний період після часткового відновлення перевірочної функції податковий контроль працював переважно як реактивний механізм реагування на конкретні ризики та підстави, а не як повноцінна планово-превентивна система.

Водночас кількісна перевага позапланових перевірок не означає автоматично їх вищої фіскальної продуктивності. Для цього необхідно



зіставити кількість перевірок із сумами донарахувань, що відображено в табл. 2.

Таблиця 2

Динаміка сум донарахувань за результатами планових і позапланових перевірок впродовж 2020-2025 рр.

Рік	Загальна сума донарахувань, тис. грн	За плановими перевітками, тис. грн	За позаплановими перевітками, тис. грн	Переважаюче джерело донарахувань
2020	6 865 358	2 869 607	3 995 751	позапланові перевірки
2021*	1 530 334	733 679	796 655	позапланові перевірки
2022	3 901 371	1 923 787	1 977 584	майже паритет
2023	10 403 086	3 936 819	6 466 267	позапланові перевірки
2024	38 314 602	25 838 199	12 476 403	планові перевірки
2025	119 069 659	26 963 439	92 106 220	позапланові перевірки

Джерело: складено та розраховано автором за даними ДПС України щодо контрольно-перевірочної роботи [5];

**Дані 2021 року використано з урахуванням методологічної специфіки статистичної форми.*

Наведені показники в табл. 2 демонструють, що кількість перевірок і сума донарахувань не завжди змінюються синхронно. У 2024 році, попри кількісне переважання позапланових перевірок, основний обсяг донарахувань забезпечили планові перевірки - 25 838 199 тис. грн із загальної суми 38 314 602 тис. грн. Натомість у 2025 році ситуація змінилася: 92 106 220 тис. грн із 119 069 659 тис. грн припало вже на позапланові перевірки. Це свідчить про істотну зміну структури фіскальної ваги контролю.

На нашу думку, така динаміка може мати кілька пояснень. У 2024 році результативність планових перевірок могла бути наслідком якіснішого



ризикоорієнтованого відбору платників до плану-графіка. У 2025 році різке зростання донарахувань за позаплановими перевітками могло відображати реалізацію накопичених контрольних матеріалів, реагування на конкретні ризикові операції або зміну практики узгодження результатів. Однак у всіх випадках ці суми потребують подальшого аналізу з погляду сплати та боргових наслідків.

Окремого статистичного розгляду потребує власне динаміка податкового боргу, оскільки без цього зв'язок між контрольно-перевірочною роботою та борговими ризиками залишається лише теоретично окресленим. Саме цей блок потребував посилення, адже одних даних про перевірки і донарахування недостатньо для підтвердження впливу контролю на податковий борг.

За офіційними даними Державної податкової служби України щодо динаміки податкового боргу, загальна сума податкового боргу у 2020-2025 роках змінювалася нерівномірно. Якщо на 01.01.2020 вона становила 124,7 млрд грн, то на 01.01.2021 знизилася до 104,0 млрд грн, на 01.01.2022 становила 105,7 млрд грн, на 01.01.2023 зросла до 145,0 млрд грн, на 01.01.2024 становила 139,0 млрд грн, на 01.01.2025 - 176,1 млрд грн, а на 01.01.2026 - 278,5 млрд грн [6]. Така динаміка засвідчує, що боргова проблема у період війни не лише зберігалася, а в окремі періоди істотно загострювалася.



Таблиця 3

**Динаміка сум податкового боргу в Україні на початок року впродовж
2020-2026 рр.**

Дата	Загальна сума податкового боргу, млн грн	Зміна до попередньої дати, млн грн	Темп зміни, %	Ключова характеристика	Джерело
01.01.2020	124 705,4	-	-	базовий рівень перед карантинними та воєнними трансформаціями	ДПС
01.01.2021	103 967,9	-20 737,5	-16,6	істотне зменшення боргу протягом 2020 року	ДПС
01.01.2022	105 726,7	+1 758,8	+1,7	відносна стабілізація перед повномасштабною війною	ДПС
01.01.2023	144 997,3	+39 270,6	+37,1	різке зростання у перший рік повномасштабної війни	ДПС
01.01.2024	138 997,8	-5 999,5	-4,1	часткове скорочення після пікового рівня 2023 року	ДПС
01.01.2025	176 101,4	+37 103,6	+26,7	нове загострення боргової проблеми	ДПС
01.01.2026	278 464,8	+102 363,4	+58,1	найбільш різке зростання за досліджуваний період	ДПС

Джерело: складено та розраховано автором за офіційними даними ДПС України щодо динаміки податкового боргу [6].

Наведені дані змінюють акцент дослідження: у 2024 році, коли спостерігалось істотне зростання сум донарахувань за результатами перевірок, податковий борг також збільшився - зі 139,0 млрд грн на 01.01.2024 до 176,1 млрд грн на 01.01.2025. Отже, сама активізація контрольно-перевірочної роботи не гарантувала автоматичного скорочення боргу. Навпаки, вона збігалася з періодом збільшення узгоджених, але фактично несплачених податкових зобов'язань.



Особливо показовою є динаміка 2025 року. На 01.01.2025 загальна сума податкового боргу становила 176,1 млрд грн, тоді як на 01.01.2026 - уже 278,5 млрд грн. Тобто за рік борг зріс більш ніж на 102 млрд грн, або приблизно на 58 %. Це не дозволяє трактувати зростання донарахувань у 2025 році як однозначно позитивний фінансовий результат без аналізу їх фактичної сплати та подальшого відображення в інтегрованих картках платників.

Таблиця 4

Динаміка податкового боргу в розрізі окремих місяців упродовж 2024-2025 рр., млн грн

Рік	01.01	01.04	01.07	01.10	01.12	01.01 наступного року
2024	138 997,8	143 497,0	147 310,6	153 721,0	174 587,4	175 743,7
2025	176 101,4	160 883,1	172 111,7	245 900,4	268 508,2	278 464,8

Джерело: складено автором за офіційними даними ДПС України щодо динаміки податкового боргу [6].

Внутрішньорічний розріз підтверджує, що боргова динаміка була нестійкою. У 2024 році податковий борг особливо зріс у листопаді-грудні, а у 2025 році після тимчасового зниження навесні відбулося різке нарощування боргу з другої половини року: із 172,1 млрд грн на 01.07.2025 до 245,9 млрд грн на 01.10.2025 і 278,5 млрд грн на 01.01.2026. Такий розрив між високими сумами донарахувань і одночасним зростанням боргу підтверджує необхідність оцінювати не лише фінансову, а й боргову результативність контролю.

Отже, емпіричні дані підтверджують головну авторську тезу: контрольно-перевірочна робота має подвійний вплив на боргову сферу. Вона виявляє приховані податкові зобов'язання і створює передумови для додаткових надходжень, але за відсутності фактичної сплати або правової



стійкості податкових повідомлень-рішень може не зменшувати, а посилювати боргове навантаження. Саме тому оцінка ефективності податкового контролю повинна включати не лише суму донарахувань, а й подальшу долю таких сум у складі податкового боргу.

Таблиця 5

Авторський підхід до оцінювання результативності контрольно-перевірочної роботи у борговому вимірі

Критерій оцінювання	Зміст критерію	Аналітичне значення
Фіскальна результативність	обсяг донарахованих сум за результатами перевірок	показує первинний фінансовий результат контрольної роботи
Правова стійкість результатів	частка сум, що залишилися чинними після адміністративного або судового оскарження	характеризує якість доказової бази та правомірність рішень
Платіжна результативність	частка фактично сплачених сум у загальному обсязі узгоджених донарахувань	відображає реальний бюджетний ефект перевірок
Боргова результативність	частка донарахованих і узгоджених сум, які не перейшли у податковий борг	дозволяє оцінити вплив контролю на мінімізацію боргових ризиків
Превентивна результативність	зміна поведінки платника після перевірки та зменшення повторності порушень	характеризує довгостроковий дисциплінуючий ефект
Інституційна результативність	прозорість відбору платників, якість комунікації, рівень довіри до процедур	показує здатність контролю бути не лише каральним, а й регулятивним інструментом

Джерело: розроблено автором

Запропонований підхід дозволяє уникнути методологічної помилки, коли будь-яке зростання донарахувань автоматично трактується як позитивний результат. Насправді донарахування може мати різні наслідки: бути сплаченим і сформувавши реальний бюджетний ефект; бути зменшеним або скасованим у процесі оскарження; залишитися узгодженим, але несплаченим і перейти в податковий борг; або мати превентивний вплив на



поведінку платника без значного фіскального результату в короткостроковому періоді.

У цьому контексті офіційна інформація ДПС щодо динаміки податкового боргу [6] має аналізуватися не ізольовано, а в поєднанні з даними про контрольно-перевірочну роботу [5]. Лише так можна встановити, чи сприяє контроль реальному зменшенню боргових ризиків, чи переважно переводить приховані податкові порушення у формалізовані, але не завжди сплачені зобов'язання.

Змістовно зв'язок між перевіркою і податковим боргом можна подати через таку послідовність: контрольний захід - донарахування - узгодження - фактична сплата або оскарження - можливе виникнення податкового боргу - подальша поведінка платника. Якщо аналіз зупиняється на етапі донарахування, то він не розкриває реального ефекту контролю. Якщо ж простежується весь ланцюг, можна визначити, чи виконує контроль не лише фіскальну, а й превентивну функцію.

Особливо важливо враховувати платоспроможність платника. В умовах війни значні донарахування можуть не лише посилювати фіскальну дисципліну, а й створювати ризик накопичення нового податкового боргу, якщо платник об'єктивно не має ресурсів для сплати. Тому контрольно-перевірочна робота повинна бути пов'язана з аналітикою боргових ризиків, інструментами розстрочення, відстрочення, забезпечення боргу та превентивного супроводу платника після перевірки. Відтак доцільно виокремити проблемні аспекти чинної моделі оцінювання податкового контролю

Першою проблемою є переважання кількісно-фіскального підходу. У статистичних матеріалах головними залишаються показники кількості перевірок і сум донарахувань. Вони є необхідними, але недостатніми, оскільки



не дають відповіді на питання, яка частина donaraxovanih sum була фактично сплачена, яка оскаржується, яка скасована, а яка стала податковим боргом.

Другою проблемою є домінування позапланового контролю. У кризових умовах така модель може бути виправданою, адже дозволяє швидко реагувати на конкретні ризики. Однак у довгостроковій перспективі надмірна залежність від позапланових перевірок може зменшувати прогнозованість податкового контролю для бізнесу і посилювати конфліктність податкових відносин.

Третьою проблемою є недостатня інтеграція перевіркової та боргової аналітики. Контрольно-перевірочні підрозділи формують результат у вигляді donaraxuvannya, тоді як боргові підрозділи працюють із уже узгодженими, але несплаченими сумами. Між цими блоками має існувати аналітичний зв'язок: результати перевірок повинні оцінюватися з урахуванням подальшої долі відповідних сум в інтегрованій картці платника.

Ще однією проблемою є ризик правової нестійкості окремих donaraxuvannya. Якщо значна частина сум зменшується або скасовується у процесі адміністративного чи судового оскарження, це свідчить про необхідність підвищення якості доказової бази, правової аргументації та процедурної дисципліни під час проведення перевірок.

З огляду на зазначене доцільно виокремити ключові напрями удосконалення контрольно-перевірочної роботи у контексті динаміки податкового боргу. Першим напрямом удосконалення має бути перехід від оцінювання donaraxuvannya до оцінювання фактичного бюджетного ефекту. У статистиці податкового контролю доцільно окремо відображати: donaraxovano; uzgodzheno; сплачено добровільно; стягнуто примусово; оскаржується; скасовано; перейшло у податковий борг. Така деталізація дасть можливість бачити не тільки активність контролюючого органу, а й реальний фінансовий результат.



Другим напрямом є посилення ризикоорієнтованого відбору платників до планових перевірок. Дані 2024 року свідчать, що планові перевірки за умови якісного відбору можуть мати значно більшу фіскальну вагу, ніж масовий позаплановий контроль. Однак критерії ризику повинні бути прозорими, обґрунтованими та спрямованими на виявлення істотних порушень, а не на формальне розширення контрольного охоплення.

Третім напрямом є розвиток превентивного контролю. Йдеться про використання електронних повідомлень платникам щодо виявлених ризиків, сервісів самоперевірки, можливостей добровільного уточнення зобов'язань до початку перевірки, аналітичних роз'яснень щодо типових порушень. Такий підхід відповідає сучасній міжнародній логіці *compliance risk management*, за якої метою податкової адміністрації є не максимальна кількість перевірок, а максимальний рівень добровільного дотримання законодавства [18; 20].

Четвертим напрямом є поєднання контрольної роботи з борговим менеджментом. Якщо за результатами перевірки донараховано значну суму, необхідно вже на стадії узгодження оцінювати ризик її несплати. Для цього важливо враховувати фінансовий стан платника, структуру активів, наявність поточних податкових зобов'язань, історію сплати та ймовірність оскарження.

П'ятим напрямом є підвищення якості податкових повідомлень-рішень. Чим більш якісною є доказова база перевірки, тим вища ймовірність правової стійкості донарахувань і їх подальшого погашення. Це особливо важливо в умовах, коли судове або адміністративне оскарження може суттєво змінювати первинний показник фіскальної результативності.

Наукова новизна дослідження полягає в обґрунтуванні необхідності розмежування фіскальної та боргової результативності контрольно-перевірочної роботи. Фіскальна результативність відображає суму донарахувань за результатами перевірок. Боргова результативність характеризує здатність податкового контролю забезпечувати таку подальшу



траєкторію цих сум, за якої вони узгоджуються, сплачуються і не трансформуються у стійкий податковий борг.

Запропонований підхід дозволяє оцінювати контрольно-перевірочну роботу не як самоціль, а як складову системи управління податковими ризиками. У межах такого підходу ключовим стає не питання, скільки донараховано, а питання, яка частина донарахованих сум реально надійшла до бюджету та яким чином перевірка вплинула на подальшу поведінку платника.

Практична цінність такого підходу полягає у можливості формування нової системи показників для оцінювання податкового контролю: донараховано - узгоджено - сплачено - оскаржується - скасовано - перейшло в борг. Саме така модель дає змогу поєднати фіскальну, правову, платіжну та превентивну складові результативності.

Висновки із цього дослідження і подальші перспективи в цьому напрямку. Проведене дослідження дає підстави стверджувати, що у 2020-2025 роках контрольно-перевірочна робота податкових органів України зазнала істотної трансформації. Її динаміка була зумовлена карантинними обмеженнями, повномасштабною війною, мораторіями на проведення перевірок, поступовим відновленням контрольної функції та зміною ризикового профілю платників податків.

Аналіз статистичних матеріалів засвідчив кількісне домінування позапланового контролю впродовж усього досліджуваного періоду. Водночас фіскальна вага планових і позапланових перевірок змінювалася нерівномірно. У 2024 році основну суму донарахувань забезпечили планові перевірки, тоді як у 2025 році переважна частина донарахувань припала на позапланові контрольні заходи. Це свідчить про складність і нестабільність структури фіскальної результативності.

Встановлено, що зростання сум донарахувань не може автоматично розглядатися як ознака підвищення ефективності податкового контролю.



Донарахування є лише первинним результатом перевірки, тоді як його реальне значення для бюджету залежить від подальшого узгодження, фактичної сплати, оскарження або переходу відповідної суми у податковий борг.

Обґрунтовано, що контрольно-перевірочна робота має подвійний вплив на податковий борг. З одного боку, вона виявляє приховані податкові зобов'язання та створює передумови для додаткових надходжень до бюджету. З іншого боку, у разі несплати узгоджених донарахувань вона може стати джерелом нового податкового боргу.

Запропоновано авторський підхід до оцінювання боргової результативності контрольно-перевірочної роботи, який передбачає зіставлення донарахованих, узгоджених, фактично сплачених і несплачених сум. Перспективними напрямками подальших досліджень є емпіричне визначення частки донарахувань, що фактично переходять у податковий борг, а також оцінювання впливу перевірок на повторну поведінку платників податків.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану : Закон України від 30.06.2023 № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/3219-20>
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок : Закон України від 09.11.2023 № 3453-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/3453-20>
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей податкового адміністрування під час воєнного стану для платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового



законодавства : Закон України від 18.06.2024 № 3813-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/3813-20>

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

6. Державна податкова служба України. Динаміка податкового боргу. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borgu/>

7. Рахункова палата. Звіт про результати аудиту відповідності на тему «Податковий борг: удосконалення адміністрування» : рішення Рахункової палати від 02.12.2025 № 30-2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2025/30-2_2025/Zvit_30-2_2025.pdf

8. Круглякова В., Пилат М. Ефективне управління податковим боргом: сучасний стан та виклики в умовах сьогодення. Економіка та суспільство. 2024. № 63. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-63-116>

9. Литвинчук І. В., Власюк І. Податковий борг в системі податкового менеджменту. Digital Economy and Economic Security. 2025. № 4(19). DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.19-3>

10. Грищук 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>

11. Панасейко І. Податковий контроль як інструмент реалізації податкової політики в Україні. Економіка та суспільство. 2025. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5737>

12. Радченко Р. О. Податковий контроль в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення національної економіки. Юридичний науковий електронний журнал. 2025. URL: https://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2025/5_2025/20.pdf



13. Мединська Т. В. Сучасні технології адміністрування податків і платежів: вітчизняний та зарубіжний досвід. Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки. 2024. URL: <https://www.journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/view/1520>

14. Демків Х. С. Роль податкового контролю в протидії тіньовій економіці. Статистика України. 2024. № 3. URL: <https://su-journal.com.ua/index.php/journal/article/download/455/426/840>

15. Висоцька І., Нагірна О., Папірник С. Податкове регулювання як інструмент протидії тіньовій економіці. 2025. URL: <https://journals.lvduvs.lviv.ua/index.php/economy/article/view/993>

16. Тарашченко В. Інтеграція податкової безпеки в систему економічної безпеки держави. Економіка та суспільство. 2025. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/6207>

17. Баран М. Вдосконалення оподаткування та податкового контролю в умовах воєнного стану в Україні. 2025. URL: <https://journal.eae.com.ua/index.php/journal/article/view/397>

18. Aslett J., Brondolo J., Dunn D., et al. Tax Administration: Essential Analytics for Compliance Risk Management. IMF Technical Notes and Manuals. 2024. URL: <https://www.imf.org/en/publications/tnm/issues/2024/02/22/tax-administration-essential-analytics-for-compliance-risk-management-541453>

19. OECD. Tax Administration 2024: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris : OECD Publishing, 2024. URL: https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2024_2d5fba9c-en.html .

20. OECD. Tax Administration 2025: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Compliance management. Paris : OECD Publishing, 2025. URL: <https://www.oecd.org/en/publications/2025/11/tax->



administration-2025_6360fad8/full-report/compliance-management _988ac964
.html

21. European Commission. Compliance Risk Management in the Digital Era.
2023. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2024-01/2023_CRM_Guide.pdf