

УДК 336.02:351.713:343.352

Чуй І. Р.,

irina_chui@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-8795-4514,

Researcher ID: E-9653-2019,

к.е.н., доц., доцент кафедри фінансів, економічної безпеки, банківської справи та страхового бізнесу, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

ПОДАТКОВА ДОБРОЧЕСНІСТЬ ЯК ЧИННИК ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ

Анотація. У статті характеризується категорія «податкова доброчесність» та її відображення у вітчизняному законодавстві, науковій літературі та зарубіжних джерелах. Значення доброчесності у податкових відносинах є важливим, адже вона зміцнює довіру суспільства до державних інституцій, зменшує рівень ухилення від сплати податків та корупційні ризики, підвищує ефективність податкової системи, забезпечуючи стабільні надходження до бюджету, сприяє сталому розвитку, оскільки доброчесна сплата податків підтримує фінансування соціальних та економічних програм. На основі проведеного аналізу вітчизняного законодавства, наукової літератури та зарубіжних джерел виявлено, що в Україні податкова доброчесність розглядається як правова категорія, що забезпечує прозорість адміністрування та довіру платників, у міжнародних джерелах акцент робиться на етичних стандартах, податковій моралі та доброму врядуванні. Це поняття поєднує юридичний, економічний та моральний виміри і є ключовим для формування ефективної та справедливої податкової системи. Доброчесне дотримання правил усіма учасниками податкових правовідносин посилює податкову безпеку, відтак недоброчесність зумовлює появу податкових боргів й тіньової економіки, знижує рівень узгодження і сплати податкових боргів. Доброчесність у сфері адміністрування і сплати податків поєднує як достатність обсягів наповнюваності бюджету держави, так і гарантування захищеності інтересів платників. Разом з тим, із посиленням податкової доброчесності усіма суб'єктами податкових відносин необхідно провести межю між «законною оптимізацією» податкових механізмів та «недоброчесною поведінкою» шляхом використання незаконних схем. Виявлено, що податкова доброчесність в Україні формується під впливом як інституційних, так і економічних факторів, і залишається вразливою до кризових явищ. Незважаючи на підвищення ефективності податкового адміністрування, наявність значного податкового боргу та зниження рівня добровільної сплати податків свідчать про необхідність посилення стимулів доброчесної поведінки платників, удосконалення механізмів контролю та підвищення прозорості взаємодії між державою і бізнесом. Підвищення рівня податкової доброчесності є ключовою передумовою зміцнення податкової безпеки держави та забезпечення стабільності бюджетних надходжень.

Ключові слова: податкова доброчесність, податкова мораль, податкова безпека, податковий борг, податкове адміністрування, сумлінність сплати податків, відшкодування ПДВ, фіскальна ефективність, податковий контроль.

Chuy I. R.,

irina_chui@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-8795-4514,

Researcher ID: E-9653-2019,

Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Finance, Economic Security, Banking and Insurance Business, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

TAX INTEGRITY AS A FACTOR IN ENSURING THE TAX SECURITY

Abstract. The article examines category of tax integrity that is interpreted in national legislation, academic literature, and international sources. The importance of integrity in tax relations is significant, as it strengthens public trust in state institutions, reduces tax evasion and corruption risks, improves the efficiency of the tax system by ensuring stable budget revenues, and contributes to sustainable development by supporting the financing of social and economic programs through fair tax administration. Based on the analysis of domestic legislation, academic studies, and international sources, it is established that tax integrity in Ukraine is primarily considered a legal category that ensures transparency in tax administration and fosters taxpayers' trust, while international approaches emphasize ethical standards, tax morale, and good governance. This concept integrates legal, economic, and ethical dimensions and is essential for building an effective and fair tax system. The proper compliance with tax rules by all participants in tax relations



© Чуй І. Р.

enhances tax security, whereas lack of integrity leads to the accumulation of tax debt, the expansion of the shadow economy, and a decline in the level of tax agreement and payment. Integrity in tax administration and compliance combines both the adequacy of budget revenues and the protection of taxpayers' rights. At the same time, strengthening tax integrity requires a clear distinction between "legitimate tax optimization" and "non-compliant behavior" based on the use of illegal schemes. It is determined that tax integrity in Ukraine is shaped by both institutional and economic factors and remains vulnerable to crisis conditions. Despite improvements in tax administration efficiency, the persistence of significant tax debt and the decline in voluntary tax compliance indicate the need to strengthen incentives for compliant taxpayer behavior, improve control mechanisms, and enhance transparency in interactions between the state and business. Increasing the level of tax integrity is a key prerequisite for strengthening the tax security of the state and ensuring the stability of budget revenues.

Keywords: tax integrity, tax morale, tax security, tax debt, tax administration, tax compliance, VAT refund, fiscal efficiency, tax control.

JEL Classification: H26, H21, H83, K42.

DOI: <https://doi.org/10.32782/2522-1205-2026-86-12>

Постановка проблеми. В умовах зростання фіскального навантаження, нестабільності економічного середовища та посилення ризиків ухилення від оподаткування в умовах воєнного стану особливої актуальності набуває проблема забезпечення податкової добросовісності як основи податкової безпеки держави. Незважаючи на реформування податкового адміністрування, в Україні зберігаються проблеми накопичення податкового боргу, нерівномірності відшкодування ПДВ та нестабільності показників добровільної сплати, що потребує комплексного наукового осмислення та оцінювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Категорія «податкова добросовісність» у науковій літературі визначається як принцип чесності, прозорості та відповідальності у відносинах між платниками податків і податковими органами. Через недостатню добросовісність на різних рівнях «країни втрачають значну частку ВВП через шахрайство, корупцію та марнотратство, причому державні, приватні та некомерційні організації, за оцінками, щороку втрачають 5% доходів через професійне шахрайство у світі (приблизно 5 трлн дол. США збитків), а від 8 до 25% світових державних інвестицій може бути втрачено через неналежне управління шахрайством у закупівельних операціях» [1; 2]. Такі втрати відбуваються як на етапі стягнення податків, так і на етапі надання послуг. Тому добросовісність стає умовою для взаємної довіри та економічного розвитку суспільства загалом.

Вітчизняні автори переважно акцентують на нормативно-правових засадах та механізмах адміністрування, тоді як іноземні – на етичних стандартах, податковій моралі та справедливому врядуванні.

У багатьох наукових дослідженнях добросовісність розглядають також як податкову мораль, яка передбачає внутрішню готовність платників податків добровільно їх платити та яка безпосередньо залежить від довіри до держави [3] і є важливим елементом справедливості та рівності оподаткування [4]. Податкова мораль охоплює добросовісність платника, чесне декларування ним доходів та відсутність схем ухилення [5]. Відтак, основою податкової

моралі є економічна свідомість і культура, які формують ставлення громадян до податків.

Деякі автори досліджують взаємозв'язок корпоративної культури добросовісності та рівня ухилення від податків, доводячи, що високий рівень етичних стандартів знижує ризики агресивного податкового планування і, відтак, мінімізує схильність до ухилення від сплати податків [6]. У результаті фірми з високою культурою добросовісності надають пріоритет прозорості, дотриманню законів та етичному прийняттю рішень, що поширюється і на їхню податкову практику. Автори «Дослідження моральних аспектів податкової дисципліни» [7] пов'язують вищу податкову мораль із меншим ухиленням від сплати податків, скороченням тіньової економіки, а також зменшенням неофіційного працевлаштування.

На основі вищевикладеного бачимо, що в Україні податкова добросовісність розглядається як правова категорія, що забезпечує прозорість адміністрування та довіру платників, у міжнародних джерелах акцент робиться на етичних стандартах, податковій моралі та доброму врядуванні. Це поняття поєднує юридичний, економічний та моральний виміри і є ключовим для формування ефективної та справедливої податкової системи.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення концептуальних засад добросовісності у податкових відносинах у вітчизняних та зарубіжних джерелах, розмежування добросовісності органів податкового адміністрування й контролю та добросовісності платників податків, виявлення взаємозв'язку між рівнем податкової добросовісності (податкової етики) і станом ухилення від податків, ефективністю адміністрування, посиленням податкового контролю і зростанням податкового боргу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Принцип добросовісності (**integrity**) у національному законодавстві вперше було закріплено у **законі України «Про запобігання корупції»** [8], де **застосовується переважно до посадових осіб**. У законі України «Про державну службу» добросовісність державного службовця тлумачиться як спрямованість його дій на захист публічних інтересів та відмова від

превалювання приватного інтересу під час здійснення наданих йому повноважень [9].

Працівники Державної податкової служби у своїй діяльності керуються Принципами етики державної служби, визначеними Наказом Національного агентства України з питань державної служби від 05.08.2016 № 158 [10], та Правилами етичної поведінки в органах Державної податкової служби, затвердженими Наказом ДПС України від 02.09.2019 № 52 [11]. Правила етичної поведінки в органах ДПС прямо закріплюють етичні принципи, серед яких: неухильне дотримання законодавства України; доброчесність і неупередженість у прийнятті рішень; політична нейтральність і лояльність до держави; повага до громадян та колег; недопущення конфлікту інтересів; утримання від виконання незаконних розпоряджень. Наказом ДПС від 24.11.2025 затверджено Кодекс етичної поведінки державних службовців ДПС України, відповідно до якого працівники податкової служби мають дотримуватися певних критеріїв доброчесності (табл. 1).

Вимоги щодо **доброчесності платників податків** прямо і непрямо закріплені у законодавстві України, в наукових вітчизняних та міжнародних джерелах. **Податковий кодекс України** [13] прямого терміна «доброчесність платника податків»

не наводить, але його зміст розкривається через такі принципи податкового законодавства, як **рівність усіх платників перед законом, невідворотність виконання податкового обов'язку, соціальна справедливість** (Ст. 4 ПКУ), та такі обов'язки платника: вести облік доходів і витрат, складати й подавати достовірну звітність, своєчасно і в повному обсязі сплачувати податки та збори (Ст. 16 ПКУ). Разом з цим, презумпція правомірності рішень платника передбачає, що платник априорі діє **доброчесно, адже** якщо норма допускає неоднозначне трактування – рішення приймається на користь платника (Ст. 4.1.4 ПКУ).

Податкова доброчесність у підходах країн-членів ОЄРС – це стан податкової системи та поведінки її учасників, що забезпечує чесну, прозору та своєчасну сплату податків, ґрунтується на довірі, справедливості та ефективному адмініструванні, а також передбачає відсутність ухилення, шахрайства та корупції. Вона охоплює чотири ключові компоненти:

- 1) **податковий комплаєнс** – добровільне дотримання законодавства;
- 2) прозорість і відкритість інформації;
- 3) справедливість системи;
- 4) довіру між державою і платниками податків.

Таблиця 1

Критерії доброчесності працівника органів ДПС України*

| Критерії доброчесності | Роз'яснення критеріїв |
|---------------------------------------|---|
| 1. Відповідальність | - сумлінне виконання посадових обов'язків та присяги державного службовця; - спрямованість дій на захист публічних інтересів, зміцнення авторитету державної служби та позитивну репутацію органів ДПС; - невинення корупційних правопорушень; - підвищення професійного розвитку та культурного рівня. |
| 2. Справедливість та неупередженість: | - свідоме орієнтування на принципи добра і справедливості; - недопущення конфлікту між публічними та особистими інтересами; - використання свого службового становища лише для виконання своїх посадових обов'язків; - дотримання політичної неупередженості та нейтральності; - дотримання культури повідомлення про можливі факти корупційних правопорушень та повага до викривачів як відповідальних громадян. |
| 3. Фінансова доброчесність | - своєчасне та повне подання декларацій особи, уповноваженої на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, та достовірність задекларованих у них відомостей; - відповідність рівня життя одержаним доходам; - неприпустимість використання державного майна в особистих цілях; - недопущення приховування чи обмеження інформації, яка має бути доведена до відома інших осіб. |
| 4. Етичність | - дотримання загальноновизнаних етичних норм поведінки та недопущення порушень Кодексу; - діяти винятково в інтересах держави; - недопущення, у тому числі у позаробочий час, дій і вчинків, які можуть зашкодити інтересам органів ДПС. |

Джерело: складено на підставі [12]



Рис. 1. Найсерйозніші перешкоди для ведення бізнесу в Україні, %
(складено на підставі [17])

Доброчесність у сфері податкових відносин означає чесність, прозорість та відповідальність як з боку платників податків, так і з боку податкових органів. Це ключовий принцип, що забезпечує довіру до системи оподаткування, підвищує рівень добровільного виконання зобов'язань та зменшує ризики корупції.

У документах та політиках ДПС використовується поняття «сумлінний платник податків». Цей термін впроваджується у ризик-орієнтованих підходах та поділі платників на «добросовісних» і «ризикових». Формування переліку платників із високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства досліджено Цапом В. Д., зокрема, визначено критерії доброчесності, порядок автоматичного включення до переліку, а також інституційні переваги для сумлінних платників: звільнення від перевірок, прискорене бюджетне відшкодування та індивідуальний комплаєнс-супровід [14]. Як стверджує автор, елементом фіскальної довіри з боку органів податкового адміністрування, що сприяє прозорості, зменшенню тіньових практик та формуванню партнерських відносин між бізнесом і державою в умовах посткризової трансформації, став фактор селективного адміністрування. Проте механізмів захисту від ймовірних недоброчесних дій з боку посадових осіб органів ДПС та упередженого ставлення до представників бізнес-середовища автором не запропоновано.

Багатьма вітчизняними дослідженнями підтверджено неефективність роботи фіскальних органів в Україні, що проявилася незадоволеністю їхньою роботою серед платників, неефективністю адміністрування податків, надмірним контролем за

сплатою податків, значними витратами на податкове адміністрування та корупцією [15; 16]. Відповідно до дослідження *Ukraine: 2024 Tax Compliance Cost Survey* від фахівців Світового Банку [17], для опитаних респондентів вторгнення росії в Україну мало руйнівний вплив на бізнес-діяльність, але корупція та складність дотримання податкового законодавства залишаються серед ключових проблем. Низька купівельна спроможність споживачів, проблеми з постачанням електроенергії та нестабільність були основними факторами перешкод у 2023 році, проте проблема корупції в дозвільних органах відсунулася з першого (у 2021 році) на четверте місце (рис. 1).

Респонденти визначили такі напрями для покращення податкового адміністрування: стабільність податкового законодавства; вдосконалення електронних облікових записів платників податків із автоматичними сповіщеннями; покращена інтеграція податкових звітів з комерційно доступними інструментами управління бізнесом; покращена адміністративна підтримка з боку ДПС; боротьба з корупцією та неофіційними платежами.

Ефективність податкової системи зазвичай оцінюють не лише за абсолютним зростанням податкових надходжень та рівнем виконання плану, а й за їхньою фіскальною значимістю, витратами на адміністрування, рівнем ухилення й тіні тощо. Податкова культура й доброчесність мають безпосередній вплив на стан податкової безпеки, адже високій їхній рівень посилює безпечний стан, а за низького рівня загострюються проблеми ухилення від сплати податків, створюються корупційні ризики та зростання масштабів тіньової економіки.

Проблемами сучасної податкової системи України є надмірне податкове навантаження на працю, проблеми з адмініструванням, висока витратність адміністрування податків, корупційні ризики, затримки з відшкодуванням ПДВ, зростаюча величина податкового боргу, неефективні пільги та особливі режими, що легко призводять до зловживань [16]. Через низький рівень податкової культури частка тіньового сектору не зменшується. Масове ухилення деформує показники податкового навантаження та створює нерівні умови конкуренції. Для посилення рівня добросовісності необхідна трансформація ролі держави: від каральної функції до стимулювання добровільної сплати податків. Для цього необхідні інструменти моніторингу та оцінювання добросовісності, серед яких використання ризико-орієнтованого підходу.

Індикаторами, якими вимірюють ефективність адміністрування податків і дієвість податкового контролю, є показники результативності, коефіцієнти сумлінності сплати податків і рівня податкового боргу, а також коефіцієнти якості контрольних заходів і окупності роботи фіскальних органів. Розраховані показники відображено у табл. 2.

Результативність адміністрування вимірює індекс витрат на адміністрування на кожні 100 грн податкових надходжень; він демонструє відносну стабільність (0,96-0,97) і, навіть попри зниження у 2023 р. до 0,76 грн на 100 грн надходжень, вказує на підвищення ефективності роботи податкових органів і створює передумови для зростання довіри платників до системи.

Дуже важливим з позицій ефективності податкового контролю та податкової культури і відповідальності платників податків є рівень податкового боргу (у % до суми податкових надходжень Зведеного бюджету). Рівень податкового боргу має хвилеподібну динаміку (від найнижчого значення 7,3% у 2021 р. з подальшим зростанням до 11,1% у 2025 р.), що свідчить про низьку податкову дисципліну та вплив кризових факторів на готовність платників виконувати свої зобов'язання.

Найбільш показовим є рівень сумлінності сплати податків. Його високі значення (95-98%) підтверджують загалом достатній рівень дотримання податкового законодавства, однак зниження до 94% у 2024-2025 рр. є тривожним сигналом: ускладнення економічної ситуації та тінізація доходів зменшили

рівень добровільної сплати податків, що свідчить про погіршення податкової культури та зростання ризиків ухилення. Погіршення стану платежів та сумлінності платників податків є закономірним процесом, зважаючи на воєнний стан, у якому доводиться виживати бізнесу. Протягом воєнних дій закономірно зростає і рівень тіньової економіки.

Ефективність податкових механізмів оцінює коефіцієнт ефективності роботи фіскальних органів, який показує залежність між сумою донарахованих за результатами перевірок податкових платежів до величини витрат на утримання органів адміністрування. Він зріс з 1,5 у 2020 р. до 6,2 у 2024 р., що демонструє покращення результативності діяльності податкової служби. Зростання може бути пов'язане як з автоматизацією процесів, застосуванням ризик-орієнтованого підходу та цифровими е-сервісами, так і з посиленням адміністративного тиску з боку контролюючих органів.

У сукупності ці тенденції вказують на те, що, попри певне підвищення адміністративної ефективності, рівень податкової добросовісності залишається вразливим до економічних шоків й інституційних факторів, що потребує посилення стимулів добровільної сплати та підвищення якості податкового адміністрування.

Наведена на рис. 2 динаміка податкового боргу протягом 2021-2026 рр. свідчить про погіршення стану податкової добросовісності, що проявляється у стійкому зростанні загальної суми податкового боргу з 104,0 млрд грн до 278,5 млрд грн, тобто майже у 2,7 раза. Динамічне зростання боргу у 2024-2026 рр. свідчить про структурні проблеми в адмініструванні. Додатково негативним сигналом є зменшення рівня списання податкового боргу з 14,5% до 2%, що може вказувати як на обмеження механізмів «очищення» безнадійної заборгованості, так і на накопичення проблемних зобов'язань у системі. Рівень податкового боргу відносно податкових надходжень зріс із 9,1% до 11,1%, така тенденція накопичення боргів свідчить про зниження платіжної дисципліни платників податків. У контексті податкової добросовісності це означає зниження рівня добровільного виконання податкових зобов'язань та довіри до системи загалом, що потребує посилення контролю, стимулювання добровільної сплати та підвищення ефективності роботи податкових органів.

Таблиця 2

Показники ефективності адміністрування (витратомісткості) податків

| Показники | Роки | | | | | | | | | |
|---|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 |
| Індекс витрат на адміністрування (на 100 грн податкових надходжень) | 0,96 | 1,02 | 1,21 | 1,09 | 1,03 | 1,02 | 0,96 | 0,76 | 0,96 | 0,97 |
| Рівень податкового боргу платників податків, % | 10,7 | 11 | 10,3 | 11,7 | 9,1 | 7,3 | 10,8 | 8,2 | 8,4 | 11,1 |
| Рівень сумлінності сплати податків, % | 95,6 | 96,8 | 96,5 | 95,4 | 98,4 | 95,6 | 98,5 | 97,2 | 94,1 | 94,6 |
| Коефіцієнт ефективності роботи фіскальних органів | 4,5 | 3,1 | 2,9 | 4,2 | 1,5 | 4,3 | 1,5 | 3,7 | 6,2 | 5,6 |

Джерело: розраховано автором

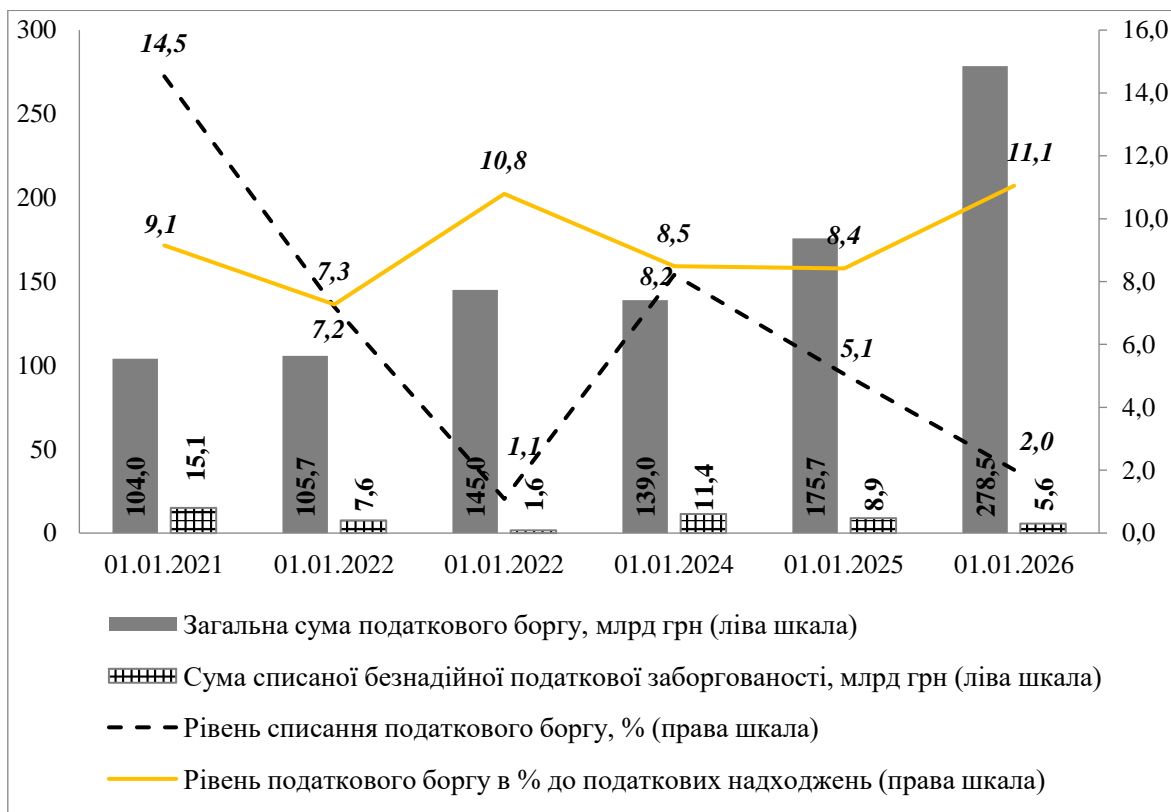


Рис. 2. Динаміка податкового боргу протягом 2020–2025 рр. (розраховано автором)

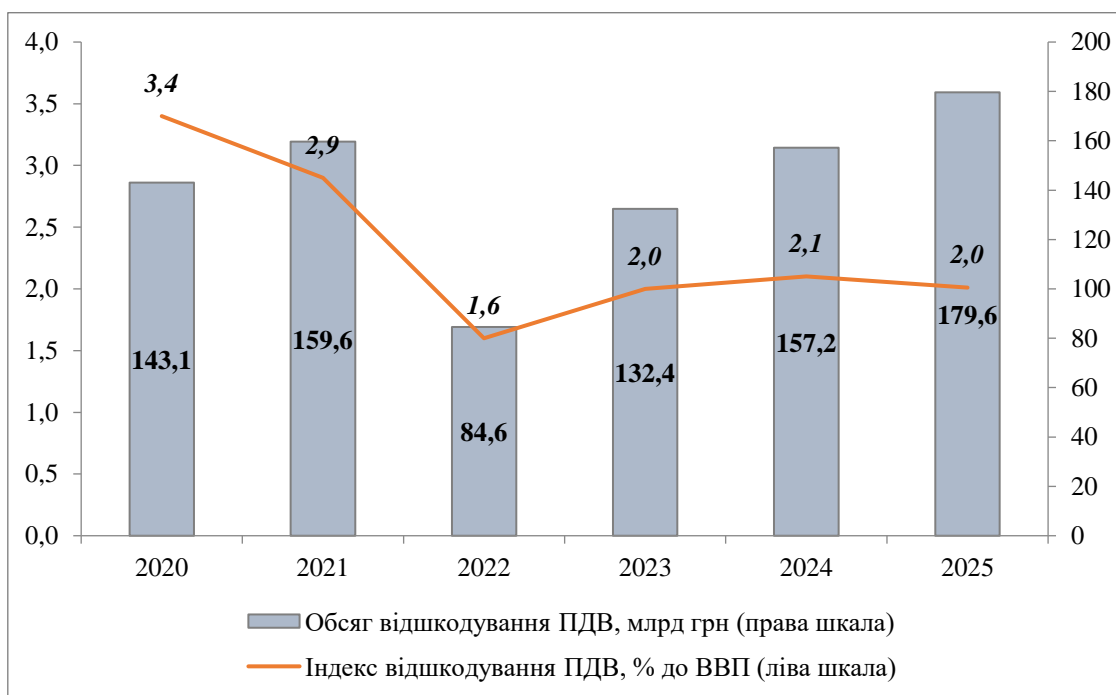


Рис. 3. Стан відшкодування ПДВ в Україні протягом 2020–2025 рр. (розраховано автором)

Рівень сумлінності держави з виконання своїх зобов'язань можна оцінити через стан відшкодування платникам ПДВ (рис. 3). Динаміка відшкодування ПДВ у 2020–2025 рр. свідчить про позитивну тенденцію: зростання із 143,1 млрд грн до 179,6 млрд грн із найнижчим значенням у 2022 р. (84,6 млрд грн), що було обумовлено кризовими

явищами введеного воєнного стану. Водночас індекс відшкодування ПДВ до ВВП після зниження з 3,4% у 2020 р. до 1,6% у 2022 р. поступово стабілізується на рівні близько 2%.

Зростання обсягів відшкодування при відносній стабілізації частки у ВВП свідчить про покращення

адміністрування ПДВ, підвищення прозорості процедур та зменшення зловживань із фіктивним податковим кредитом. Водночас неповернення до докризових значень індексу відшкодування ПДВ вказує на збереження ризиків затримок або вибіркової відшкодування. У контексті необхідності посилення податкової доброчесності це означає зниження довіри платників податків і бізнесу до фіскальної системи та вказує на необхідність вдосконалення податкового контролю та балансування між фіскальними інтересами держави і забезпеченням своєчасного відшкодування податків.

Процедури, які ускладнюють оформлення та отримання бюджетного відшкодування, – це механізм автоматичного відшкодування та створення перешкод для бізнесу. Проблеми виникають інколи через упереджені причини для перевірок, блокування податкових накладних, вимоги про доведення експорту, відповідність валютному контролю тощо. Податкові органи часто класифікують експортерів або їхніх контрагентів як «ризикових», що дає підстави для блокування заяв на відшкодування. Часто причиною невідшкодування є «податкові схеми» або підозра в них. Такий підхід може працювати як фільтр, але водночас гальмує й чесних експортерів.

Запровадження спеціального режиму адміністрування «платників з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства» передбачає дотримання ними низки вимог, серед яких незначний обсяг податкового боргу та відсутність заборгованості з ЄСВ; вчасне подання податкової звітності та розрахунків за експорт/імпорт; «неризиковий» статус платника ПДВ або нерозпочата процедура припинення діяльності/банкрутство; відсутність спеціальних санкцій або засновників/бенефіціарів громадянства країни-агресора; незмінність основного виду діяльності платника податків протягом останніх 12 місяців.

Доброчесність у сфері податкового контролю можна виміряти абсолютними показниками, зокрема кількістю проведених контрольних заходів, сумою донарахованих та стягнених податкових зобов'язань, водночас ефективність контролю визначається рівнями стягнення податкового боргу, узгодження, а також сплати узгоджених донарахувань за результатами контрольних заходів (табл. 3).

Протягом 2020-2025 рр. підрозділи ДПС було проведено 292532 перевірок платників податків. За цей період за результатами перевірок було донараховано 406,7 млрд грн. Зі збільшенням кількості контрольних заходів на 19% величина донарахування суттєво зросла – більше ніж у 7 разів. В середньому за кожну податкову перевірку (планову чи позапланову) сума донарахувань зросла із 389 тис. грн у 2020 році до майже 2,6 млн грн у 2025 році. Проте, за розрахунками, рівень стягнення узгоджених податків після проведених донарахувань доволі низький і варіюється у межах 27-41%, якщо враховувати довоєнні показники, та лише 18-4% під час воєнного стану. Найгірший стан зі сплати донарахованих податків за результатами контрольних заходів бачимо за 2025 рік: при рівні узгодження донарахувань податків 88,6% всього 4% з них було сплачено.

Завдяки реалізації концепції сервісної ДПС та використання ризик-орієнтованого підходу замість тотальних перевірок зростає кількість «податкових візитів» (з частки 37% від усіх видів контрольних заходів до майже 70%). Це свідчить про зміну стратегії контролю з акцентом на консультативному, превентивному форматі, результатом чого стає покращення комунікації з платниками, підвищення добровільної сплати; зменшення адміністративного тиску на бізнес.

Таблиця 3

Ефективність контрольно-перевірочної роботи ДПСУ за 2020–2025 рр.*

| Показники | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Всього контрольних заходів, од. | 44596 | 73612 | 29663 | 41618 | 49774 | 53269 |
| Загальна сума донарахувань за актами планових та позапланових перевірок, яка підлягає погашенню, млрд грн | 17,8 | 63,5 | 19,6 | 45,940 | 123,8 | 136,2 |
| <i>Середня сума донарахувань за одним контрольним заходом, тис. грн</i> | 398,6 | 862,0 | 660,3 | 1103,8 | 2486,5 | 2557,2 |
| Загальна сума податкового боргу, млрд грн | 104,0 | 105,7 | 145,0 | 139,0 | 175,7 | 278,5 |
| Стягнуто податкового боргу за рік, млрд грн | 37,3 | 4,9 | 6,1 | 14,5 | 12,2 | 13,8 |
| <i>Рівень стягнення податкового боргу, %</i> | 35,9 | 4,6 | 4,2 | 10,4 | 6,9 | 5,0 |
| Узгоджено донарахованих сум, млрд грн | 8,0 | 11,7 | н/д | 11,4 | 39,4 | 120,7 |
| Сплачено узгоджених донарахувань, млрд грн | 2,2 | 4,9 | н/д | 2,1 | 4,1 | 4,9 |
| <i>Рівень узгодження донарахувань, %</i> | 45,2 | 18,5 | н/д | 24,8 | 31,9 | 88,6 |
| <i>Рівень сплати узгоджених донарахувань, %</i> | 27,2 | 41,8 | н/д | 18,7 | 10,4 | 4,0 |

Джерело: розраховано автором

Сума донарахувань за результатами перевірок демонструє зростання майже у 8 разів (з 17,8 млрд грн до 136,2 млрд грн). Це рекордний показник, що свідчить про виявлення масштабних схем ухилення, цільові перевірки платників із високими ризиками, застосування цифрових аналітичних інструментів (ризик-моделей). Проте наслідком зростання результатів контрольно-перевірочної роботи ДПС стає збільшення обсягу податкових спорів та адміністративного навантаження на фіскальну систему, а також загострення проблеми ухилення від податків у воєнних умовах. Зростання донарахувань (на 118 млрд грн за 2020-2025 рр.) може підтверджувати ефективність ризик-аналітичних механізмів, проте одночасно вказує на поглиблення проблеми з ухиленням від податків.

Таким чином, за показниками ефективності податкового адміністрування і дієвості податкового контролю виявлено загалом неефективну роботу у сфері оцінювання ризиків та адміністрування податків, проте посилення результатів контрольно-перевірочної роботи фіскальних органів та заходів з донарахування податків і зборів збільшує кількість звернень до суду. Покращенню ситуації має сприяти посилення цифровізації податкових сервісів та впровадження новітніх електронних форм податкового контролю платників податків (е-аудит).

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Що вища податкова доброчесність суспільства, то стійкіша держава до зовнішніх шоків (кризи, війни), адже бізнес продовжує платити податки не через страх перевірки, а через усвідомлення своєї суспільної і соціальної відповідальності. Висока податкова доброчесність трансформується у соціальний капітал, адже що вища довіра в суспільстві, то менше ресурсів держава витрачає на контроль, знижується рівень ухилення та застосування незаконних податкових схем. Доброчесність платника – це внутрішній фільтр, який поширює принципи етики і доброчесності на взаємодію бізнесу з державою та формує стандарт доброчесної поведінки платників, робить ризик ухилення неприйнятним для репутації та особистих цінностей. Посилення податкової доброчесності в Україні має змістити акцент у забезпеченні податкової безпеки: від зовнішнього «примусового контролю» до «управління через цінності».

ЛІТЕРАТУРА

1. *Occupational Fraud 2024: A Report to the Nations*, Association of Certified Fraud Examiners, URL: <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtnn/2024/2024-report-to-the-nations.pdf>.
2. Fazekas M., Sberna S., Vannucci A. The extralegal governance of corruption. Tracing the organization of corruption in public procurement, *Governance*, 2022, Vol. 35/4, P. 1139–1161. URL: <https://doi.org/10.1111/gove.12648>.
3. Тучак Т. В. Ціннісні імперативи етики та моралі в сфері оподаткування. *Збірник матеріалів міжнародної наукової конференції «Треті*

Гальчинські читання» (30 жовтня 2025 р., м. Київ). 2025 DOI: 10.53679/NISS-confproceed.2025.31.

4. Radshevska O. Сплата податків і податкова мораль: соціально-правовий аспект. *Адміністративно-право і процес*. 2019. № 1(3). С. 74-80. URL: <https://applaw.net/index.php/journal/article/view/593>.

5. Ізмайлов Я. О., Осмятченко В. О., Панура Ю. В. Вплив економічної свідомості та культури громадян на формування податкової культури суспільства. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2020. Вип. 4. DOI: 10.33244/2617-5932.4.2020.34-42.

6. Chatjuthamard et al. Chatjuthamard P., Chintrakarn P., Papangkorn S., Jiraporn P. Estimating the effect of corporate integrity culture on tax avoidance using a text-based approach. *A research note. PLoS One*. 2024 May 14;19(5):e0298528. DOI: 10.1371/journal.pone.0298528.

7. Puklavec Ž., Stavrova O., Kogler C., Zeelenberg M. (), Exploring the Morality of Tax Morale. *J Community Appl Soc Psychol*, 2025, № 35. DOI: <https://doi.org/10.1002/casp.70042>.

8. Про запобігання корупції : Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Textt>.

9. Про державну службу : Закон України від 10.12.2015 р. № 889-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text>.

10. Про затвердження Загальних правил етичної поведінки державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування : наказ Національного агентства України з питань державної служби від 05.08.2016 р. № 158. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1203-16#Text>.

11. Про затвердження Правил етичної поведінки в органах Державної податкової служби: наказ ДПС від 02.09.2019 р. № 52. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0052872-19#Text>.

12. Про затвердження Кодексу етичної поведінки державних службовців Державної податкової служби України : наказ ДПС від 24 листопада 2025 року № 1119. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/79818.html>.

13. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

14. Цап В. Д. Нормативно-правові засади податкової доброчесності в Україні: механізм селективного адміністрування та його практична імплементація. 2025. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-55-8>.

15. Дубровський В., Гетман О., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/унікнення оподаткування в Україні / Центр соціально-економічних досліджень CASE Україна. Інститут соціально-економічної трансформації. К., 2024. 50 с. URL: <https://case-ukraine.com.ua/publications/porivnyalnyj-analiz-fiskalnogo-efektu-vid-zastosuvannya-instrumentiv-uhylennya-unykennya-opodatkovannya-v-ukrayini/>.

16. Chuy I., Zabiian V. Tax Security as a Determining Factor of Fiscal Sustainability. In M. Balytska, H. Bohusová, & P. Luty (Eds.), *The V4 and Ukraine Fight with Tax Fraud and Money Laundering* (p. 58–70). Publishing House of Wroclaw University of Economics and Business. 2025. URL: <https://doi.org/10.15611/2025.32.0.05>.

17. Ukraine: 2024 Tax Compliance Cost Survey. The World Bank, 2024. 41 p. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099122924201549223/pdf/P180172-69d00763-a346-4d8b-85ac-7f4839899d9c.pdf>.

REFERENCES

1. Occupational Fraud 2024: A Report to the Nations, Association of Certified Fraud Examiners, available at: <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtn/2024/2024-report-to-the-nations.pdf>.

2. Fazekas, M., S. Sberna and A. Vannucci (2022), The extra-legal governance of corruption: Tracing the organization of corruption in public procurement, *Governance*, Vol. 35/4, p. 1139–1161, available at: <https://doi.org/10.1111/gove.12648>.

3. Tuchak, T. V. (2025), Tsinnisni imperatyvy etyky ta morali v sferi opodatкування, *Zbirnyk materialiv mizhnarodnoi naukovoï konferentsii «Treti Halchynski chytannia» (30 zhovtnia 2025 r., m. Kyiv)*, DOI:10.53679/NISS-confproceed.2025.31.

4. Radyshevska, O. (2019), Splata podatkov i podatкова moral: sotsialno-pravovyi aspekt, *Administrativne pravo i protses*, №1(3), s. 74–80, available at: <https://applaw.net/index.php/journal/article/view/593>.

5. Izmailov, Ya. O., Osmiatchenko, V. O. and Panura, Yu. V. (2020), Vplyv ekonomichnoi svidomosti ta kultury hromadian na formuvannia podatkovoi kultury suspilstva, *Ekonomichniy visnyk. Seriia: finansy, oblik, opodatкування*, Vyp. 4, DOI: 10.33244/2617-5932.4.2020.34-42.

6. Chatjuthamard et al. Chatjuthamard, P., Chintakarn, P., Papangkorn, S., Jiraporn P. (2024), Estimating the effect of corporate integrity culture on tax avoidance using a text-based approach, *A research note. PLoS One*, May 14;19, DOI: 10.1371/journal.pone.0298528.

7. Puklavec, Ž., Stavrova, O., Kogler, C. and Zeelenberg, M. (2025), Exploring the Morality of Tax Morale. *J Community Appl Soc Psychol*, № 35, available at: <https://doi.org/10.1002/casp.70042>.

8. Pro zapobihannia koruptsii : Zakon Ukrainy vid 14.10.2014 № 1700-VII, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Textt>.

9. Pro derzhavnu sluzhbu : Zakon Ukrainy vid 10.12.2015 r. № 889-VIII available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text>.

10. Pro zatverdzhennia Zahalnykh pravyl etychnoi povedinky derzhavnykh sluzhbovtziv ta posadovykh osib mistsevoho samovriaduvannia : nakaz Natsionalnoho ahentstva Ukrainy z pytan derzhavnoi sluzhby vid 05.08.2016 r. № 158, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1203-16#Text>.

11. Pro zatverdzhennia Pravyl etychnoi povedinky v orhanakh Derzhavnoi podatkovoi sluzhby : nakaz DPS vid 02.09.2019 r. № 52, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0052872-19#Text>.

12. Pro zatverdzhennia Kodeksu etychnoi povedinky derzhavnykh sluzhbovtziv Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy : nakaz DPS vid 24 lystopada 2025 roku № 1119, available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/79818.html>.

13. Podatkovi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

14. Tsap, V. D. (2025), Normatyvno-pravovi zasady podatkovoi dobrochesnosti v Ukraini: mekhanizm selektyvnoho administruvannia ta yoho praktychna implementatsiia, DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-55-8>.

15. Dubrovskiy, V., Hetman, O., Cherkashyn, V. (2024), Porivnialnyi analiz fiskalnoho efektu vid zastovannia instrumentiv ukhylennia/unyknennia opodatкування v Ukraini / Tsentri sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen CASE Ukraina. Instytut sotsialno-ekonomichnoi transformatsii. K., 50 s., available at: <https://case-ukraine.com.ua/publications/porivnialnyj-analiz-fiskalnogo-efektu-vid-zastosuvannya-instrumentiv-uhylennya-unykennya-opodatкування-v-ukrayini/>.

16. Chuy, I., Zabiian, V. (2025), Tax Security as a Determining Factor of Fiscal Sustainability. In M. Balytska, H. Bohusová, & P. Luty (Eds.), *The V4 and Ukraine Fight with Tax Fraud and Money Laundering* (p. 58–70). Publishing House of Wroclaw University of Economics and Business, available at: <https://doi.org/10.15611/2025.32.0.05>.

17. Ukraine: 2024 Tax Compliance Cost Survey. The World Bank, 2024. 41 r. available at: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099122924201549223/pdf/P180172-69d00763-a346-4d8b-85ac-7f4839899d9c.pdf>.

Стаття надійшла: 12.03.2026

Стаття прийнята: 13.04.2026

Стаття опублікована: 19.05.2026