

УДК: 342.951

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2026.01.3.49>

## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ КОМПЛАЄНС-КОНТРОЛЮ ЯК НОВІТНЬОЇ ФОРМИ ВЗАЄМОДІЇ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ З ПЛАТНИКАМИ

**Бортняк К.,**

доктор юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри державно-правових і гуманітарних наук,  
навчально-наукового гуманітарного інституту,  
Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського,  
ORCID: 0000-0002-2135-3820

**Добрянська Н.**

кандидат юридичних наук, професор,  
професор кафедри  
державно-правових та гуманітарних наук,  
навчально-наукового гуманітарного інституту  
Таврійський національний університет ім. В.І. Вернадського  
ORCID: 0000-0002-6319-0409

### **Бортняк К., Добрянська Н. Правове регулювання комплаєнс-контролю як новітньої форми взаємодії податкових органів з платниками.**

Статтю присвячено комплексному дослідженню адміністративно-правового механізму впровадження комплаєнс-контролю як інноваційної моделі взаємодії між податковими органами та платниками податків в Україні. Автором досліджено сутність та зміст поняття «податковий комплаєнс-контроль», яке розглядається як багатоаспектна адміністративна категорія, що охоплює не лише моніторинг дотримання податкового законодавства, а й систему превентивних заходів, спрямованих на виявлення та мінімізацію правових ризиків ще до моменту вчинення правопорушення. Проведено ґрунтовний аналіз правового статусу суб'єктів такої взаємодії, зокрема визначено межі дискреційних повноважень податкових органів під час здійснення комплаєнс-процедур. Особливу увагу приділено методологічним підходам до класифікації платників податків за рівнем ризиковості, що дозволяє диференціювати інтенсивність контрольних заходів та забезпечити адресність державного втручання. У статті проведено аналіз процедурних меж здійснення горизонтального моніторингу та дистанційного супроводження великих платників податків, що є ключовими елементами сучасного комплаєнс-контролю.

На підставі проведеного аналізу виявлено низку системних проблем, що перешкоджають ефективному впровадженню комплаєнс-моделі в національну практику. З'ясовано, що відсутність чіткого законодавчого визначення терміну «комплаєнс-контроль» у Податковому кодексі України створює ризики суб'єктивізму та зловживань з боку контролюючих органів. Виявлено, що процедурна неврегульованість етапу попереднього узгодження податкових позицій часто призводить до виникнення латентних конфліктів та зниження рівня правової визначеності для бізнесу. Доведено, що без належного адміністративно-правового забезпечення захисту конфіденційної інформації, яку платник добровільно надає під час комплаєнс-процедур, неможливо забезпечити високий рівень довіри до державних інституцій та стимулювати вихід економіки з тіні.

З урахуванням проведеного аналізу запропоновано конкретні та обґрунтовані шляхи вдосконалення адміністративного законодавства України в частині регламентації податкового контролю.

**Ключові слова:** адміністративно-правове регулювання, податкова процедура, податковий орган, комплаєнс-контроль, податковий контроль.

### **Bortniak K., Dobrianska N. Legal regulation of compliance control as a new form of interaction between tax authorities and payers.**

The article is devoted to a comprehensive study of the administrative and legal mechanism for implementing compliance control as an innovative model of interaction between tax authorities and taxpayers in Ukraine. The author has studied the essence and content of the concept of «tax compliance control», which is considered as a multi-faceted administrative category that encompasses not only monitoring compliance with tax legislation, but also a system of preventive measures aimed at identifying and minimizing legal

risks even before the offense is committed. A thorough analysis of the legal status of the subjects of such interaction has been conducted, in particular, the limits of discretionary powers of tax authorities during compliance procedures have been determined. Particular attention is paid to methodological approaches to classifying taxpayers by risk level, which allows differentiating the intensity of control measures and ensuring the targeting of state intervention. The article analyzes the procedural boundaries of horizontal monitoring and remote support of large taxpayers, which are key elements of modern compliance control.

Based on the analysis, a number of systemic problems were identified that hinder the effective implementation of the compliance model in national practice. It was found that the lack of a clear legislative definition of the term «compliance control» in the Tax Code of Ukraine creates risks of subjectivity and abuse by regulatory authorities. It was found that the procedural unregulated stage of preliminary coordination of tax positions often leads to the emergence of latent conflicts and a decrease in the level of legal certainty for business. It is proven that without proper administrative and legal support for the protection of confidential information that the payer voluntarily provides during compliance procedures, it is impossible to ensure a high level of trust in state institutions and stimulate the economy to emerge from the shadows.

Taking into account the analysis, specific and justified ways of improving the administrative legislation of Ukraine in terms of regulating tax control are proposed.

**Key words:** administrative and legal regulation, tax procedure, tax authority, compliance control, tax control.

**Постановка проблеми.** Актуальність обраної проблематики зумовлена об'єктивною потребою у трансформації фіскальної політики держави від карально-репресивної парадигми до сервісно-орієнтованого підходу. У сучасних умовах динамічної цифровізації економіки та необхідності стимулювання ділової активності в повоєнний період, традиційні методи податкового контролю можуть показати недостатню ефективність, що вимагає розробки та нормативного закріплення нових форм перевірок, заснованих на принципах довіри, прозорості та добровільності виконання податкових зобов'язань.

З огляду на таке, виникає необхідність у проведенні ґрунтовного аналізу адміністративно-правового механізму впровадження комплаєнс-контролю як інноваційної моделі взаємодії між податковими органами та платниками податків в Україні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окремі аспекти правового регулювання податкового комплаєнс-контролю в Україні вивчали такі науковці, як С.А. Даніелян, Ю.П. Козаченко, А.Є. Краковська, О.В. Логвінова, О.В. Мащенко, та ін. Водночас, на сьогодні наукові дослідження у цій сфері залишаються фрагментарними та потребують комплексного узагальнення, а також актуалізації відповідно до викликів сьогодення та необхідності удосконалення правового регулювання у цій сфері.

**Формулювання цілей статті.** Мета дослідження полягає у здійсненні комплексного аналізу теоретико-правової природи та процедурних аспектів реалізації комплаєнс-контролю як інноваційної форми взаємодії податкових органів із платниками податків. У межах реалізації цієї мети передбачається розкрити зміст поняття податкового комплаєнс-контролю, виявити системні прогалини в адміністративному регламентуванні сервісно-консультаційної діяльності фіскальних органів та розробити науково обґрунтовані пропозиції щодо встановлення чітких процедурних меж здійснення такого контролю з метою забезпечення балансу приватних і публічних інтересів.

**Виклад основного матеріалу.** Податковий комплаєнс-контроль в узагальненому визначенні це система превентивного нагляду та консультування, спрямована на забезпечення добровільного дотримання платником норм податкового законодавства через виявлення та усунення правових ризиків до моменту вчинення правопорушення. У межах доктрини адміністративного права комплаєнс-контроль можна класифікувати як специфічний вид податкових процедур.

У науковій літературі податкову процедуру пропонують розглядати як законодавчо урегульовану модель і відповідну систему дій учасників податкових відносин, які спрямовані на досягнення передбачуваного правового результату [1, с. 391-392].

Дослідження правової природи комплаєнс-контролю як специфічного виду податкової процедури свідчить про те, що на сучасному етапі в Україні відбулася його інституціоналізація. Важливим етапом стало внесення змін до Податкового кодексу України (ПКУ), якими було запроваджено не лише термінологічний апарат, а й специфічний процесуальний режим взаємодії для окремих категорій платників. Зокрема, відповідно до пп. 14.1.221-1 ПКУ, податковий комплаєнс визначено як систему заходів та процедур, що здійснюються контролюючими органами, визначеними підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, з метою підвищення рівня добровільного виконання податкових та інших обов'язків платниками податків відповідно до вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та зменшення ймовірності настання податкового ризику (комплаєнс-ризик) [2].

Деякі науковці вважають, що податковий комплаєнс – це модель взаємної відкритості, де бізнес дотримується духу закону та прозорості операцій в обмін на розуміння податківцями комерційної логіки діяльності та забезпечення ранньої правової визначеності [3, с. 270-271].

Таким чином, особливостями комплаєнс-контролю як податкової процедури є:

1) особливий суб'єктний склад, оскільки процедуру може ініціювати та супроводжувати суб'єкт владних повноважень (державним податковим органом) щодо приватного суб'єкта (платника). Між тим, як зазначають з цього приводу деякі науковці, у межах відносин із виконання податкового обов'язку платника податків прийнято детермінувати як правозобов'язаного учасника таких відносин, тоді як контролюючий орган розглядають як владного суб'єкта. Однак такі характеристики в жодному разі не означають, що платник податків як учасник податкових відносин має виключно обов'язки, а контролюючий орган – виключно права, адже йдеться, скоріше, про розставлення акцентів у правовому статусі платника податків та контролюючого органу [4, с. 65]. Указане застереження справедливе і для процедури комплаєнс-контролю;

2) чітко визначене нормативне регулювання меж та етапів реалізації цієї процедури, зокрема дії комплаєнс-менеджера та відповіді платника чітко обмежені строками та порядком, визначеними в ПКУ та підзаконних актах Державної податкової служби України;

3) стадійність зазначеної процедури, початок якої припадає на включення платника податків до переліку сумлінних, основний етап – це моніторинг, обмін запитами, інформування про ризики та результат у формі підтвердження відсутності ризиків або вихід на перевірку;

4) спеціальна мета цієї процедури, а саме – не накладення санкції, а забезпечення стану відповідності платника вимогам закону та спонукання його до добросовісного виконання податкових зобов'язань.

Особливе значення для наукового аналізу процедурних меж комплаєнс-контролю має пункт 69.41 підрозділу 10 розділу XX ПКУ, який регламентує діяльність так званого «Клубу білого бізнесу». Ця норма запроваджує принципово новий інститут – комплаєнс-менеджера, чий правовий статус виходить за межі класичного податкового інспектора. Процедурними особливостями такої взаємодії, закріпленими в ПКУ, є: 1) превентивне інформування, яке виражається в обов'язку податкового органу повідомляти платника про наявні ризикові показники (ризик-орієнтований підхід) замість негайного призначення перевірки; 2) дистанційне супроводження, за якого взаємодія здійснюється переважно за допомогою засобів дистанційного зв'язку, що мінімізує суб'єктивний корупційний чинник та скорочує адміністративні витрати обох сторін; 3) наявність права на консультаційну підтримку, тобто отримання платником податків гарантованого права на роз'яснення щодо усунення ризиків у стислі строки (до 5 робочих днів), що є формою позитивної адміністративної процедури [2].

Важливим документом у сфері регулювання процедури податкового комплаєнс-контролю став наказ Державної податкової служби України від 31 жовтня 2024 р. № 788 «Про організацію діяльності комплаєнс-менеджера з платником податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства», який закріпив правову роль комплаєнс-менеджера як ключової ланки взаємодії. Таким суб'єктом визначена посадова особа податкового органу, яка закріплюється за конкретним платником для надання консультативної підтримки та оперативного вирішення питань. Особливістю такого контролю є його превентивний та некаральний характер, що фактично легалізує модель «горизонтального моніторингу», де держава виступає партнером, що допомагає бізнесу уникати помилок. Процедурні особливості реалізації цього акта полягають у регламентації дистанційної комунікації та чітких строків реагування. Комплаєнс-менеджер зобов'язаний інформувати платника про виявлені ризики, а платник отримує право на швидке роз'яснення складних норм законодавства без ризику застосування штрафних санкцій за результатами такої взаємодії [5].

Значення цього документа для адміністративно-правового регулювання податкового комплаєнс-контролю полягає у встановленні процедурних меж втручання суб'єктів податкового контролю у діяльність добросовісних платників податків, замінюючи прямий примус на процедури узгодження, що сприяє підвищенню правової визначеності, зниженню адміністративного тиску та формуванню культури добровільної сплати податків, що є критично важливим для стабільності фінансової системи в умовах відбудови.

Таким чином, норми ПКУ створюють правовий каркас, у межах якого наказ № 788 деталізує операційну діяльність комплаєнс-менеджера. Проте, попри прогресивність цих норм, ПКУ залишає відкритим питання процедурної відповідальності суб'єктів здійснення податкового контролю за помилковими рекомендаціями під час комплаєнс-супроводу, що створює ризик «правової пастки», коли виконання порад комплаєнс-менеджера може не убезпечити платника від подальших санкцій у разі зміни позиції органу податкового органу, що потребує додаткового законодавчого врегулювання та встановлення чітких преклюзивних меж такого контролю.

Окрім того, необхідно окремо згадати Порядок формування та оприлюднення Переліку платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства, затверджений нака-

зом Міністерства фінансів України від 7 жовтня 2024 р. № 495, який запровадив чіткі кількісні та якісні критерії (рівень сплати податків, розмір заробітної плати, відсутність порушень), що виступають правовим фільтром для допуску платників до привілейованої форми контролю, тим самим легітимізуючи диференційований підхід в адміністративній діяльності Державної податкової служби України. З точки зору процедурних меж, Порядок регламентує алгоритм автоматизованого відбору та щоквартального оновлення Переліку, що мінімізує суб'єктивний вплив посадових осіб і забезпечує прозорість переходу від загальних наглядових процедур до спеціалізованого комплаєнс-супроводження [6].

Отже, аналізований акт не лише встановив технічні вимоги до добросовісних платників податків, але і визначає юридичні передумови для виникнення особливого правового статусу платника, який отримує право на превентивну комунікацію з податковими органами замість традиційних фіскальних санкцій.

Водночас, у науковій літературі висловлюється думка про необхідність подальшого удосконалення податкового законодавства у цій сфері.

Зокрема, деякі науковці справедливо зауважують, що рішення щодо фіскальної політики 2022 року не зазнали серйозного аудиту й аналізу в світлі зтяжненого воєнного стану, оскільки Уряд вчинив суто механічно, поставивши на чільне місце пріоритети та інтереси органів держуправління, ігноруючи вплив своїх рішень на бізнес і домашні господарства [7].

Інші вчені вказують на недоліки у діяльності контролюючих органів, які впливають на ефективність та довіру з боку платників податків та групуються наступним чином: бюрократія та складні процедури; неврегульованість та складність законодавства; корупція та зловживання службовим положенням; недостатня взаємодія з бізнесом; недостатня цифровізація; неефективність перевірок; проблеми з кадровим забезпеченням; судові спори; тіньова економіка [8, с. 10].

Щодо недоліків правового регулювання взаємодії комплаєнс-менеджера з платником податків через усні консультації та відеоконференції, передбаченої пп. 69.41.3 ПКУ, О.В. Мащенко та Ю.П. Козаченко звертають увагу на відсутність чіткого механізму доказування змісту таких порад та відповідальності за їх некомпетентність. На думку вчених, законодавча неврегульованість наслідків помилкового консультування ставить під загрозу статус «добросовісного платника» та не дає гарантій звільнення від санкцій у разі податкової перевірки, що зумовлює необхідність виключно письмової фіксації рекомендацій за аналогією з індивідуальними податковими консультаціями. Без розробки дієвого механізму захисту платника від наслідків помилок комплаєнс-менеджера, цей інститут залишатиметься процесуально вразливим, а дотримання «духу закону» – незахищеним перед формальними фіскальними процедурами [9, с. 87-88].

Аналіз наведених наукових поглядів дозволяє комплексно поглянути на проблему податкового адміністрування крізь призму як глобальних макроекономічних прорахунків, так і вузьких процедурних лакун інституту комплаєнсу.

Видається, що основними проблемами, що залишаються поза межами системного врегулювання, є: 1) непропорційність доказування в «усних» процедурах комплаєнсу, оскільки ПКУ дозволяє усну комунікацію, але не визначає її юридичну силу, що створює ситуацію, де порада комплаєнс-менеджера є юридично нікчемною для податкового інспектора під час перевірки; 2) відсутність юридичних гарантій імунітету для добросовісних платників податків, які виконують рекомендації комплаєнс-менеджера; 3) недостатня дискреційна прозорість через те, що критерії виключення з переліку «добросовісних» через «помилки», спровоковані самим менеджером, створюють умови для адміністративного тиску.

Для вирішення окреслених проблем можна запропонувати внести такі доповнення до ПКУ:

1. Доповнити пп. 69.41.4 п. 69.41 Розділу XX ПКУ положенням про обов'язкове документування результатів взаємодії комплаєнс-менеджера з платником податків у формі усної консультації або відеоконференції у формі електронного документа, що підписується КЕП комплаєнс-менеджера та надсилається до електронного кабінету платника протягом 24 годин з зазначенням того, що такий документ має статус офіційного роз'яснення контролюючого органу для даного платника.

2. Доповнити ст. 112 ПКУ нормою про те, що платник податків не може бути притягнутий до відповідальності (включаючи нарахування пені та штрафних санкцій), якщо він діяв відповідно до рекомендацій комплаєнс-менеджера, зафіксованих у встановленому законом порядку, навіть якщо надалі такі рекомендації будуть визнані некомпетентними або такими, що суперечать нормам ПКУ.

3. Доповнити ПКУ новою статтею щодо персональної дисциплінарної та матеріальної відповідальності комплаєнс-менеджера за надання некомпетентних консультацій, що призвели до виникнення податкового боргу або судових спорів у платника податків з високим рівнем добровільного дотримання законодавства.

Упровадження запропонованих змін дозволить перетворити комплаєнс-контроль із декларативного інструменту на дієвий механізм партнерства, що забезпечить стабільність податкової системи України та сприятиме формуванню культури добровільної сплати податків у повоєнний період.

**Висновки.** У результаті проведеного дослідження адміністративно-правових засад здійснення комплаєнс-контролю як новітньої форми взаємодії податкових органів із платниками податків можна дійти висновку, що впровадження комплаєнс-контролю знаменує перехід від ретроспективної каральної моделі нагляду до проспективної сервісно-орієнтованої парадигми. Це дозволяє класифікувати комплаєнс-контроль як спеціальну податкову процедуру, що базується на принципах взаємної прозорості, довіри та дотримання «духу закону», де головною метою є не накладення санкцій, а забезпечення ранньої правової визначеності платника.

Аналіз норм ПКУ (зокрема п. 69.41) та підзаконних актів Державної податкової служби України виявив суттєвий правовий розрив між декларативною метою комплаєнсу та механізмом його реалізації. Встановлено, що чинне законодавство, дозволяючи усні форми взаємодії з комплаєнс-менеджером, не визначає їх юридичної сили та не встановлює процесуальних гарантій захисту платника у разі отримання некомпетентної поради, що зумовлює виникнення ситуації «процесуальної вразливості» бізнесу перед наступними документальними перевірками. Окрім того, на сьогодні платник, який сумлінно виконує рекомендації комплаєнс-менеджера, фактично позбавлений імунітету від штрафних санкцій у разі зміни позиції контролюючого органу, що нівелює мотивацію до вступу у так званий «Клуб білого бізнесу».

Обґрунтовано необхідність внесення змін до ПКУ в частині обов'язкової електронної фіксації (протоколювання) результатів усіх видів комплаєнс-взаємодії. Запропоновано надати таким протоколам статусу, тотожного індивідуальним податковим консультаціям, що має стати правовою підставою для звільнення платника від відповідальності у разі доведення факту дотримання ним наданих порад.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Логвінова О.В. Податкова процедура: від доктринальних напрацювань до закріплення законодавчої дефініції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2024. Вип. 85. Ч. 2. С. 386-396. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/11/59.pdf>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
3. Рудень Р. Правовий феномен податкового комплаєнсу. *Юридичний вісник*. 2025. № 2. С. 260-274. URL: [http://yurvisnyk.in.ua/v2\\_2025/31.pdf](http://yurvisnyk.in.ua/v2_2025/31.pdf).
4. Даніелян С. А. Система органів, уповноважених на реалізацію процедур податкового контролю в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2021. № 6. С. 62-66. URL: [http://apnl.dnu.in.ua/6\\_2021/10.pdf](http://apnl.dnu.in.ua/6_2021/10.pdf).
5. Про організацію діяльності комплаєнс-менеджера з платником податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства: наказ від 31.10.2024 № 788. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0788912-24#Text>.
6. Про затвердження Порядку формування та оприлюднення Переліку платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства: наказ Міністерства фінансів України від 07.10.2024 № 495. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z1539-24#Text>.
7. Романчук Я. Фіскальна трансформація України неминуча. *Liberty institute*. 2024. URL: <https://www.ilibertyinstitute.org/articles/fiskalna-transformacziya-ukrayini-neminucha>.
8. Краковська А.Є. Правове регулювання діяльності органів податкового контролю в сучасних умовах. *Академічні візії*. 2025. Вип. 40. С. 1-12. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/download/1714/1594>.
9. Мащенко О.В., Козаченко Ю.П. Організаційно-правові аспекти впровадження системи управління податковими комплаєнс-ризиками: сучасні проблеми та шляхи вирішення. *Право та державне управління*. 2024. № 2. С. 82-89. URL: [http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/2\\_2024/2\\_2024.pdf](http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/2_2024/2_2024.pdf).

Дата першого надходження рукопису до видання: 6.01.2026  
Дата прийняття до друку рукопису після рецензування: 26.01.2026  
Дата публікації: 2.02.2026