

DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-63-4-44>  
УДК 347.73

**Ю. О. КОСТЕНКО**

кандидатка юридичних наук,  
доцентка кафедри господарського та  
адміністративного права  
Донецького національного університету  
імені Василя Стуса, Україна, м. Вінниця  
e-mail: [kostenkoulia13@gmail.com](mailto:kostenkoulia13@gmail.com)  
ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-4079-694X>



## **ПРАВОВІ ЗАСАДИ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО КОМПЛАЄНСУ В УКРАЇНІ<sup>1</sup>**

У статті досліджено сучасний стан, етапи становлення та організаційно-правові засади розвитку податкового комплаєнсу в Україні в контексті реформування системи податкового адміністрування та реалізації Національної стратегії доходів до 2030 р. Показано, що формування вітчизняної моделі податкового комплаєнсу є результатом поступового переходу від фрагментарного застосування ризик-менеджменту до створення комплексної системи управління податковими ризиками відповідно до міжнародних стандартів ОЕСР та ISO 31000:2018.

Розкрито зміст податкового комплаєнсу як цілісного комплексу заходів, спрямованих на підвищення рівня добровільного виконання платниками податків своїх обов'язків, мінімізацію податкових ризиків та зменшення потреби в застосуванні контрольних примусових процедур. Здійснено класифікацію податкових ризиків за змістом податкових обов'язків, їхньою імовірністю та джерелом виникнення, а також визначено основні способи реагування податкових органів залежно від ступеня ризику. Обґрунтовано, що управління податковими ризиками є циклічним процесом, який включає ідентифікацію, аналіз, оцінювання, моніторинг та перегляд ризиків, а також оцінку результативності комплаєнс-заходів.

У роботі доведено, що широке впровадження ризик-орієнтованих підходів та формування дієвої системи податкового комплаєнсу є важливими умовами підвищення ефективності адміністрування податків, зниження тінізації економіки та за-

---

<sup>1</sup> © Костенко Ю. О., 2025. Стаття публікується на умовах ліцензії Creative Commons – Attribution 4.0 International (CC BY 4.0).

Статтю розміщено на сайті збірника: <http://econtlaw.nlu.edu.ua>.

безпечення прозорих, передбачуваних взаємин між платниками податків і державою. Аргументовано, що податковий комплаєнс за своєю правовою природою має бути нормативно закріплений як елемент інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, що зумовлює необхідність внесення відповідних змін до Податкового кодексу України.

**Ключові слова:** податкове планування, права платників податків, податковий обов'язок, правові відносини, адміністративні відносини, публічне управління, інформація, комплаєнс, податкові ризики, правопорушення, публічне адміністрування.

**Постановка проблеми.** Сучасний розвиток сфери податкових відносин є неможливим без запровадження новітніх технологій та формування якісно нового рівня взаємин між державою в особі податкових органів та платниками податків. Національна стратегія доходів до 2030 року (далі – НСД–2030), затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. [1], стала своєрідною «дорожньою картою» системних змін у сфері адміністрування податків і зборів. Вона передбачає модернізацію ДПС України в напрямі цифровізації, упровадження ризик-орієнтованого підходу до контролю, посилення добросовісності, інтеграцію з європейськими податковими практиками, а також підвищення рівня сервісності для платників.

У цьому контексті особливої уваги заслуговує один із ключових інструментів, запропонованих НСД–2030, – упровадження системи управління податковими ризиками «комплаєнсу» (далі – СУР), стратегічною метою якої є постійне підвищення рівня добровільного дотримання платниками податків вимог податкового законодавства шляхом виявлення та визначення пріоритетності ризиків втрати податкових надходжень і впровадження заходів, спрямованих на їхню мінімізацію (п. 4.2.2(а) НСД – 2030) [1].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед вітчизняних наукових досліджень, у яких започатковано ґрунтовний аналіз питань, пов'язаних з упровадженням ризик-орієнтованого підходу в податковій сфері, слід виокремити роботи Р. Рудень (R. Ruden), А. Ю. Герасименко (A. Yu. Herasymenko), Г. А. Нерсесян (H. A. Nersesian), С. С. Теленик (S. S. Telenyk), П. В. Коломієць (P. V. Kolomiets), С. В. Бойко (S. V. Boiko), Т. Є. Дем'яненко (T. Ye. Demianenko), М. В. Корнієнко (M. V. Korniienko) та ін. [2–7]. Проте дискусійність низки положень, і передусім – перспектив запровадження в Україні повноцінної моделі податкового комплаєнсу, зумовлює подальшу актуальність дослідження цієї проблематики.

**Формулювання цілей.** Мета роботи полягає в дослідженні сучасного стану правового регулювання податкового комплаєнсу в Україні, аналізі етапів становлення системи управління податковими ризиками та визначенні організаційно-правових засад її подальшого розвитку.

**Виклад основного матеріалу.** Спроби запровадження податкового комплаєнсу в Україні мають певну історію, однак, як свідчать результати міжнародних оцінок, їхня реалізація тривалий час супроводжувалася системними труднощами. Показовим у цьому контексті є оцінювання ефективності управління податковими ризиками, проведене у 2018 р. із застосуванням діагностичного інструменту оцінки податкового адміністрування TADAT «Tax Administration Diagnostic Assessment Tool» [8]. Отримані результати дозволили не лише зафіксувати наявний прогрес, але й ідентифікувати низку проблемних аспектів порівняно зі сталою європейською практикою.

Так, за даними звіту, контролюючі органи продемонстрували певний поступ у впровадженні сучасних стандартів податкового адміністрування. До ключових досягнень належали: 1) поступове впровадження цифрових технологій з метою сприяння своєчасному виконанню податкових обов'язків; 2) застосування міжнародних практик для ефективного врегулювання податкових спорів; 3) підвищення рівня підзвітності та прозорості діяльності податкової адміністрації. Серед окремих позитивних результатів також відзначено: високу своєчасність подання звітності платниками податків (понад 90 %); своєчасність сплати податкових зобов'язань (понад 90 %); запровадження ефективної процедури оскарження рішень контролюючих органів; належне реагування податковими органами на результати адміністративного та судового оскарження; регулярне оприлюднення планів та підсумків діяльності контролюючих органів, що забезпечувало прозорість їхньої роботи тощо [9]. У цьому аспекті Україна продемонструвала сформованість інституційних умов, необхідних для своєчасного виконання платниками податків своїх обов'язків та ефективного вирішення спорів.

Попри зазначені позитивні тенденції результати оцінювання TADAT виявили низку системних проблем, які суттєво обмежували можливості формування в Україні повноцінної моделі податкового комплаєнсу. Передусім встановлено, що процес управління податковими ризиками характеризувався недостатньою структурованістю та відсутністю комплексного підходу. Окремі підрозділи податкової служби здійснювали оцінювання ризиків автономно, без належної координації та інтеграції результатів у єдину систему управління ризиками. Ключовою проблемою визнано відсутність довгострокового стратегічного

документа, який би визначав цілі, засади та інструменти управління податковими ризиками на загальнодержавному рівні. Нормативне регулювання в цій сфері залишалося фрагментарним і не забезпечувало узгодженості процедур, що істотно ускладнювало формування цілісної ризикоорієнтованої моделі податкового адміністрування [8].

Окремо було наголошено на неналежному стратегічному плануванні заходів із підвищення рівня податкової дисципліни. Зокрема, відсутність щорічного комплексного плану, який би охоплював усі групи ризиків і передбачав системні превентивні заходи, перешкоджала ефективному прогнозуванню та мінімізації податкових порушень [9].

Недоліки проявилися й у практичній площині. Планування контрольно-перевірочної роботи здебільшого зводилося до складання переліку запланованих перевірок, тоді як інші інструменти зменшення ризиків (проведення навчань для персоналу, удосконалення методичних матеріалів, оптимізація кадрових ресурсів) фактично не розглядалися як складники ризикоорієнтованого підходу. Крім того, на той час не було сформовано єдиного та послідовного механізму взаємодії з платниками податків, спрямованого на зменшення ризиків через комунікацію, консультації та підвищення рівня добровільного виконання податкового обов'язку. Регулярний моніторинг ефективності впроваджених заходів не здійснювався, а оновлення внутрішніх документів і процедур відбувалося виключно «за необхідності», що не відповідало міжнародним стандартам у сфері управління податковими ризиками.

У сукупності зазначені недоліки свідчать, що на момент оцінювання в Україні існувала лише інституційна основа для впровадження комплаєнс-моделі, однак ключові елементи системи управління податковими ризиками потребували глибокої модернізації, методологічної уніфікації та приведення у відповідність до європейських практик.

Результатом проведеної оцінки стало розроблення концептуальних напрямів реформування в податковій і митній сферах. ДФС України були розроблені й представлені Стратегічні напрями розвитку до 2020 року, пріоритетним серед яких визначено розвиток інформаційних технологій як ключового інструменту підвищення якості податкового адміністрування та прозорості контролю [10; 11]. Основні цілі цього напрямку полягали в автоматизації внутрішніх процедур (насамперед камеральних перевірок) і створенні стабільної й захищеної ІТ-інфраструктури, здатної забезпечити оперативний аналіз даних і виявлення ризикових операцій. У результаті було впроваджено такі інструменти цифрового контролю, як СМКОР та сервіс e-Receipt у межах

пілотного проекту, що забезпечив онлайн-реєстрацію РРО, автоматизований обмін даними й можливість відстеження руху товарів по всьому ланцюгу постачання [12; 13]. Це створило передумови для зменшення тіньових операцій, підвищення рівня добровільної сплати податків і зміцнення довіри між державою та платниками. Податковий комплаєнс у цьому контексті розглядався як модель адміністрування, заснована на електронній взаємодії та використанні даних, а наступним кроком стало поетапне впровадження е-аудиту, що має спиратися на спеціалізоване програмне забезпечення для автоматизованого аналізу бухгалтерської та податкової інформації [14].

У цей період було також схвалено Стратегію розвитку системи управління ризиками у сфері митного контролю, яка визначила модернізацію програмно-інформаційних комплексів як ключовий напрям підвищення ефективності митного адміністрування [15]. Документ заклав підґрунтя для переходу до сучасної моделі митного комплаєнсу, що ґрунтується на автоматизованому аналізі ризиків, інтегрованій взаємодії між державними органами та поступовій відмові від «ручних» процедур контролю. Зокрема, з травня 2018 р. 100 % митних декларацій у режимах «експорт» та «імпорт» оформлювалося за принципом «єдиного вікна», що забезпечило скорочення часу митного огляду, усунення дублювання контролюючих функцій та підвищення передбачуваності процедур для сумлінних учасників зовнішньоекономічної діяльності. Такий підхід повністю відповідав міжнародним підходам до побудови системи митного комплаєнсу. Паралельно розширювалася система електронного обміну даними між митними, податковими органами та прикордонною службою, що створило умови для комплексного контролю переміщення товарів і транспортних засобів. Посилення технічного оснащення пунктів пропуску, зокрема шляхом використання сучасних сканувальних систем, спрямовувалося на пришвидшення митних процедур для добросовісного бізнесу та одночасне зміцнення здатності держави протидіяти контрабанді та іншим порушенням митного законодавства. У сукупності ці заходи свідчать про поступове формування в Україні цілісної ризикоорієнтованої системи контролю в митній сфері, заснованої на цифровізації, інтегрованому управлінні ризиками та запровадженні технологічних інструментів, сумісних із європейськими стандартами.

Суттєвим інструментом подальших трансформацій стала програма «EU4PFM» (з 2019 р.), спрямована на підтримку податкових і митних реформ та зміцнення ІТ-спроможності органів адміністрування [16]. Попри те, що реалізація окремих заходів була уповільнена внаслідок повномасштабної агресії

РФ, цей проєкт і надалі залишається важливим ресурсом модернізації системи податкового комплаєнсу.

Починаючи з березня 2020 р., у зв'язку із запровадженням карантину для запобігання поширенню COVID-19, в Україні було встановлено мораторій на проведення документальних і фактичних податкових перевірок [17]. Такий режим став своєрідним тестом для системи податкового комплаєнсу в тому розумінні, що він стимулював зміщення акцентів з традиційного контролю на превентивну взаємодію з платниками, зменшення адміністративного тиску та підвищення прозорості адміністрування. Обмеження податкових перевірок зумовили підвищення ролі електронних сервісів у системі податкового адміністрування, зокрема цифрових форм подання звітності, електронних повідомлень та дистанційного моніторингу як основних інструментів забезпечення податкової дисципліни.

Хоча в лютому 2021 р. окремі обмеження було частково знято, відновлення контрольної-перевірочної діяльності залишалося неповним і не досягло докарантинного рівня. Подальше продовження обмежень на проведення податкових перевірок у період воєнного стану [18] підтвердило орієнтацію податкового адміністрування на зменшення регуляторного тиску та підтримання довіри між державою і платниками податків, що відповідає базовим засадам моделі податкового комплаєнсу. Водночас тривала перерва у здійсненні контрольних заходів зумовила низку ризиків, зокрема зниження рівня податкової дисципліни, зростання рівня податкових порушень та уповільнення функціонування превентивних механізмів контролю.

За наявними оцінками, у період дії обмежень (2020–2023 рр.) кількість боржників серед юридичних осіб зросла більш ніж на 70 % (із 102 до 176 тис.), а серед фізичних осіб – підприємців – у 4,5 разу (із 733 тис. до понад 3 млн), сума податкового боргу зросла на 40 % та 46 % відповідно. Одночасно істотно скоротилася кількість планових перевірок (на 50 %) порівняно з попереднім періодом [19]. Сукупність цих тенденцій свідчить про підвищення податкових ризиків, спричинене обмеженням застосуванням контрольної-перевірочних інструментів у зазначений період.

Наступним кроком до переходу на якісно новий рівень управління податковими ризиками стало ухвалення у 2023 р. Концепції функціонування системи управління ризиками (Концепції СУР), затвердженої наказом ДПС від 4 жовтня 2023 р. № 813 [20]. Документ було розроблено з урахуванням рекомендацій міжнародних партнерів та погоджено з Міністерством фінансів України, однак його офіційне оприлюднення станом на сьогодні не здійснено.

Паралельно, 27 грудня 2023 р. схвалено НСД–2030, у якій визначено необхідність створення комплексного, уніфікованого та стандартизованого підходу до управління ризиками дотримання податкового законодавства на основі принципів міжнародного стандарту ISO 31000:2018 і рекомендацій ОЕСР [1].

Важливим елементом концептуальної моделі стало запровадження чіткої чотирирівневої структури управління податковими ризиками, що забезпечує розмежування повноважень відповідно до принципів інституційної автономності та підзвітності, зокрема:

1) четвертий рівень – Експертна комісія з управління податковими ризиками (колегіальний орган, відповідальний за погодження загальних, сегментарних і секторальних планів удосконалення, визначення пріоритетних напрямів ризик-орієнтованих заходів і методологічний супровід), підзвітна Голові ДПС;

2) третій рівень – спеціалізований підрозділ ДПС з управління податковими ризиками, який здійснює аналіз, оцінювання та моніторинг ризиків, формує плани вдосконалення системи та координує діяльність інших структурних підрозділів;

3) другий рівень – структурні підрозділи центрального апарату ДПС, що забезпечують ідентифікацію ризиків, розробляють пропозиції щодо методів їхнього аналізу та реагування, готують паспорти податкових ризиків та реалізують проактивні заходи впливу;

4) перший рівень – територіальні органи ДПС, які здійснюють первинну ідентифікацію ризиків, виконують визначені заходи реагування та формують пропозиції для підрозділів другого рівня.

Загальне керівництво функціонуванням системи здійснює Голова ДПС [1, с. 26]. Концептуальні положення СУР стали методологічною основою для наступного етапу – нормативно-організаційного впровадження податкового комплаєнсу у 2024–2025 рр.

Відповідно до завдань, визначених п. 4.2.2 (а) НСД–2030, 25 липня 2024 р. Кабінет Міністрів України ухвалив постанову № 854 «Про реалізацію експериментального проєкту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі», якою встановлений механізм реалізації СУР на дворічний період [21]. Координацію експериментального проєкту покладено на Міністерство фінансів України, а його безпосередню імплементацію – на ДПС та її територіальні органи. Метою проєкту є інтеграція міжнародних підходів до управління податко-

вими ризиками та підвищення рівня добровільного виконання податкових обов'язків без необхідності безпосереднього залучення платників податків до контрольно-перевірочної діяльності. Слід зазначити, що постанова КМУ № 854 не встановлює нових обов'язків чи обмежень для платників податків. Для більшості добросовісних платників акцент у діяльності ДПС робиться на реалізації заходів, спрямованих на належне виконання податкових обов'язків без застосування контрольно-примусових процедур. Такі заходи передбачають надання податкових консультацій, інформаційно-довідкових послуг та сервісної підтримки, що має полегшити дотримання податкового законодавства та усунути потенційні порушення на ранніх стадіях.

На виконання постанови ДПС 30 вересня 2024 р. видала низку внутрішніх нормативних актів, що визначили процедурну та методичну основу функціонування СУР: наказ № 704 «Про затвердження Положення про експертну комісію ДПС із застосування системи управління податковими ризиками»; № 705 «Про затвердження Порядку формування паспорта податкового ризику та опрацювання інформації, що міститься в ньому»; № 706 «Про затвердження Методики ідентифікації, аналізу та оцінювання ступеня податкових ризиків»; № 707 «Про затвердження Порядку здійснення процесів системи управління податковими ризиками» [22].

Важливим складником інституційного етапу стало забезпечення системної комунікації із зацікавленими сторонами. З цією метою ДПС затвердила План інформаційно-роз'яснювальної кампанії щодо реалізації експериментального проєкту, який було оприлюднено разом із презентаційними матеріалами на офіційному вебпорталі [23]. У грудні 2024 р. було проведено онлайн-зустрічі керівництва ДПС із представниками провідних бізнес-асоціацій і громадських організацій (Американської торговельної палати в Україні, Європейської Бізнес Асоціації, «Асоціації платників податків України», Торговельно-промислової палати України, УСПП, Федерації роботодавців України, «Спілки українських підприємців», Ради бізнес-омбудсмена), під час яких обговорено практичні аспекти упровадження СУР [24].

У межах структурних змін, необхідних для запуску системи, у 2024 році внесено корективи до організаційної структури ДПС та створено Експертну комісію із застосування системи управління ризиками. Склад комісії затверджено наказом ДПС від 4 жовтня 2024 р. № 735, після чого забезпечено організацію її роботи [24]. Завершальним елементом цього етапу стало схвалення 27 грудня 2024 р. Експертною комісією Загального плану удосконалення управління податковими ризиками ДПС України на період 1 січня 2025 р. – 31 грудня 2026 р.,

а також його складників – Операційного плану на 2025 рік та Сегментарного плану на 2025 рік для сегмента «Великі платники податків» [25].

У червні 2024 р. також внесено зміни до податкового законодавства, у результаті яких на нормативному рівні закріплено поняття «податковий ризик (комплаєнс-ризик)» та «комплаєнс» (п.п. 14.1.221 та п.п. 14.1.221-1 п. 14.1 ст. 14 ПК України) [26]. Податковий ризик (комплаєнс-ризик) законодавцем визначений як імовірність невиконання платником податків податкового обов'язку щодо взяття його на облік як платника податків, реєстрації платником окремих видів податків, подання (своєчасного подання) податкової звітності, декларування (повного декларування), сплати (своєчасної та повної сплати) платником податків податкових зобов'язань, інших податкових обов'язків, а також невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [26]. Відповідно, комплаєнс визначено як систему заходів і процедур, що здійснюються податковими органами 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-ризика) [Там само].

Термін «compliance» в англійській мові означає «дотримання», «відповідність встановленим вимогам» [27, с. 108]. У загальному вигляді йдеться про забезпечення відповідності діяльності суб'єктів вимогам законодавства й міжнародних норм шляхом розроблення й дотримання внутрішніх політик і процедур. Безпосередньо податковий комплаєнс пов'язано з комплексом мотивів та стимулів платників податків, які спонукають їх добровільно дотримуватися вимог податкового законодавства. Стимулювання добровільної сплати податків неможливе без надання якісних послуг, зручних механізмів звітування та ефективного адміністрування. Аналітична робота контролюючих органів має бути орієнтована на платників із підвищеним рівнем податкових ризиків, що дозволяє забезпечити належне реагування на порушення податкового законодавства. Одним з основних елементів системи податкового комплаєнсу є ідентифікація та оцінка податкових ризиків [Там само, с. 109].

Управління податковими ризиками є структурованим, повторюваним, безперервно циклічним процесом, який охоплює комплекс заходів: 1) щодо виявлення (ідентифікації) податкового ризику, його аналізу, оцінювання та мінімізації шляхом ужиття податковим органом заходів, передбачених податковим законодавством (від сервісної підтримки до стягнення податкового

боргу); 2) моніторингу та перегляду таких ризиків як постійного процесу з метою підтримання системи адміністрування податків і зборів у сталому, актуальному стані; 3) оцінки комплаєнсу – перевірки, чи справдилися визначені ризики, чи досягнуто запланованих результатів, а також з'ясування причин їх недосягнення, що фактично означає контроль за якістю роботи податкових органів, у тому числі територіальних, із податковими ризиками.

Таким чином, комплаєнс-ризик – це ймовірність настання певних подій, що призведуть до невиконання платником податків вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи [27, с. 109]. Проведення ідентифікації та оцінки ризиків є необхідною попередньою роботою, яка передуює виконанню основного завдання – мінімізації ризиків. Якщо ж контроль податкових ризиків є недостатнім, це може спричинити вкрай негативні наслідки: зниження вартості бізнесу, значну переплату податків, притягнення до адміністративної чи кримінальної відповідальності.

Розрізняють зовнішні податкові ризики (пов'язані зі зміною законодавства) та внутрішні ризики (зумовлені кадровими змінами, упровадженням або модернізацією інформаційних систем, появою нових технологій, запровадженням нових видів товарів, реорганізацією компанії, розширенням ринків збуту тощо); за ступенем – низькі, середні, високі; за критерієм ймовірності – певні, дуже ймовірні, можливі, малоймовірні, рідкісні; за складником податкових обов'язків: а) ризик реєстрації (випадки, коли особи, які зобов'язані стати на облік у податковому органі або зареєструватися платниками окремих податків, не перебувають на обліку в податковому органі або не зареєстровані платниками відповідних податків); б) ризик звітності (випадки, коли платники податків подають податкову звітність із запізненням або не подають її взагалі); в) ризик сплати (випадки, коли платники податків сплачують податки, збори, платежі із запізненням, у неповному обсязі або не сплачують зовсім, що призводить до виникнення або накопичення податкового боргу); г) ризик декларування (випадки, коли податкові надходження зменшено або може бути зменшено внаслідок неправильного відображення даних у звітності – помилково або умисно). Залежно від виявленого ступеня податкових ризиків у платників податків податковим органом визначаються способи реагування щодо такого платника: від надсилання повідомлень і листів, проведення навчання, роз'яснювальної роботи, інформування про податкові ризики – до застосування всіх видів податкових перевірок та вжиття заходів щодо стягнення податкового боргу. Градація платників податків за

ступенем ризику здійснюється централізовано та відповідно до визначеної методології [27, с. 110].

На підставі викладеного можна резюмувати, що зміст податкового комплаєнсу зводиться насамперед до оцінки податкових ризиків, що являє собою загальний аналітичний процес щодо ідентифікації, аналізу й оцінювання податкового ризику (із використанням, зокрема, SWOT- та PESTEL - аналізу) без безпосереднього залучення платника податків, що здійснюється відповідно до затвердженої методики [27, с. 110]. Метою податкового комплаєнсу є підвищення рівня дотримання платниками податків податкових обов'язків із використанням підходу, що базується на оцінці податкових ризиків із викремленням причин їхнього виникнення, визначенням заходів впливу (способів реагування) щодо цих ризиків з урахуванням наявності фінансових, матеріально-технічних, людських та інших ресурсів ДПС для мінімізації таких ризиків у майбутньому.

Запровадження податкового комплаєнсу може розглядатись як інструмент якісних змін у податковому адмініструванні та підвищення довіри платників до податкових органів. Саме на законодавчому рівні має бути чітко визначено всі елементи системи податкового комплаєнсу. Видається, що за своєю правовою природою податковий комплаєнс є комплексом заходів, що реалізуються в межах такої форми податкового контролю, як інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів. З огляду на це логічним є внесення змін та доповнень до глави 7 «Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів» ПК України шляхом закріплення в окремій статті основних засад податкового комплаєнсу.

**Висновки.** Таким чином, становлення податкового комплаєнсу в Україні відбувалося поетапно та відображає еволюцію від окремих елементів ризик-менеджменту до формування цілісної, нормативно визначеної та методологічно обґрунтованої системи. На підставі проведеного аналізу можна виділити такі етапи розвитку правової основи запровадження податкового комплаєнсу: 1) доінституційний (до 2018 р.) – характеризувався відсутністю законодавчого визначення комплаєнсу, домінуванням контрольної моделі адміністрування та застосуванням ризикових підходів у фрагментарному вигляді без єдиної методики та координованості; 2) оцінно-діагностичний (2018 р.) – пов'язаний із проведенням міжнародного оцінювання TADAT, яке зафіксувало низку системних прогалин: нестачу стратегічного планування, роз'єднаність процедур, відсутність централізованої системи управління податковими ризиками та методологічної уніфікації; 3) етап цифрової модернізації та розбудови ри-

зикоорієнтованих інструментів (2018–2020 рр.) – ознаменувався розвитком ІТ-інфраструктури, упровадженням СМКОР, e-Receipt, електронних сервісів та започаткуванням е-аудиту, що заклало технологічну основу майбутньої комплаєнс-моделі; 4) пандемійно-військовий етап (2020–2023 рр.) – спричинив зміщення акцентів із контрольних заходів на сервісні та превентивні інструменти, посилення ролі добровільної податкової дисципліни та цифрової взаємодії, але водночас зумовив зростання податкових ризиків унаслідок обмеження перевірок; 5) інституційно-нормативний етап (із 2023 р. й дотепер) – характеризується формуванням вітчизняної моделі функціонування СУР відповідно до європейських стандартів, масштабною трансформацією структури управління податковими ризиками та прийняттям законодавчої основи щодо податкового комплаєнсу.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року : розпорядження КМУ від 27.12.2023 №1218-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1218-2023-%D1%80>.
2. Рудень Р. Правовий феномен податкового комплаєнсу. *Юридичний вісник*. 2025. №2. С. 260–274. DOI: <https://doi.org/10.32782/yuv.v2.2025.29>.
3. Герасименко А. Ю., Нерсесян Г. А. Фінансові комплаєнс-стратегії як універсальні моделі для стратегічного менеджменту у інших галузях бізнесу. *Інтернаука : міжнар. наук. журн.* 2017. №15 (2). С. 16–20. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/2017/15/>.
4. Теленик С. С. Щодо визначення поняття інфраструктурного комплаєнсу об'єктів критичної інфраструктури. *Право і суспільство*. 2020. №2 (2). С. 222–235. DOI: <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.2-2.34>.
5. Коломієць П. В. Погляди науковців стосовно комплаєнсу як елементу податкової безпеки України. *Право і суспільство*. 2020. №2 (2). DOI: <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.2-2.39>.
6. Можаровський М. Ю. Теоретико-правовий аналіз визначення поняття «комплаєнс» та його видів. *ПРАВО.UA*. 2021. №2. С. 139–148. DOI: <https://doi.org/10.32782/LAW.UA.2021.2.21>.
7. Бойко С. В., Дем'яненко Т. Є., Корнієнко М. В. Теоретична архітектоніка податкового комплаєнсу платника податків. *Ефективна економіка*. 2023. №11. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.11.65>.
8. Звіт про результати діагностичної оцінки системи податкового адміністрування ДФС з використанням інструменту TADAT. URL: <https://mof.gov.ua/uploads/redactor/files/%D1%82%D1%83%D1%82.pdf>.
9. Звіт TADAT відзначив прогрес ДФС у впровадженні сучасних практик податкового адміністрування. URL: <https://nikopol-mrada.dp.gov.ua/news/zvit-tadat-vidznachyv-prohres-dfs-u-vprovadzheni-suchasnykh-praktyk-podatkovoho-administruvannya>.

10. Стратегічні ініціативи розвитку ДФС до 2020 року. URL: <https://nikopol-mrada.dp.gov.ua/news/u-dfs-vyznacheno-stratehichni-initsiatyvy-rozvytku-do2020-roku>.
11. Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику : розпорядження КМУ від 27.12.2018 № 1101. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1101-2018-%D1%80>.
12. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : постанова КМУ від 11.12.2019 № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF>.
13. Питання реалізації експериментального проекту щодо реєстрації та експлуатації новітніх моделей програмних та/або програмно-технічних комплексів, призначених для реєстрації розрахункових операцій : постанова КМУ від 13.06.2018 № 472. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/472-2018-%D0%BF>.
14. Концепція впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків. URL: Концепція\_e-аудит\_30\_11\_2020.pdf (mof.gov.ua).
15. Про розвиток системи управління ризиками у сфері митного контролю на період до 2022 року : розпорядження КМУ від 27.12.2017 № 978-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/978-2017-%D1%80>.
16. Щодо Проекту EU4PFM. URL: <https://mof.gov.ua/uk/eu4pfm>.
17. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19) : Закон України від 17.03.2020 № 533-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20>.
18. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 12.05.2022 № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20>.
19. Кількість податкових боржників. *Дебет-Кредит* : Укр. фін.-бухгалтерський портал. 2023. URL: [https://news.dtkr.ua/law/inspections/84914-kilkist-podatkovix-borznykiv-v-ukrayini-za-2020-2023-rr-suttjevo-zbilsilas?utm\\_source](https://news.dtkr.ua/law/inspections/84914-kilkist-podatkovix-borznykiv-v-ukrayini-za-2020-2023-rr-suttjevo-zbilsilas?utm_source).
20. Мета та цілі Концепції функціонування системи управління податковими ризиками в Державній податковій службі (комплаєнс-ризиками) / ДПС України. 2025. URL: <https://nvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/937416.html#:~:text=Північне%20міжрегіональне%20управління%20ДПС%20по%20роботі%20з%20великими,інтегрується%20в%20структуру%2C%20діяльність%20та%20процеси%20організації%20служби>.
21. Про реалізацію експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі : постанова КМУ від 25.07.2024 № 854. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-2024-%D0%BF>.
22. Звіт про стан виконання Плану заходів з реалізації Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 роки у 2024 році. Станом на 30.09.2024.

- URL: [https://tax.gov.ua/data/material/000/679/803202/Zv\\_t\\_pro\\_stan\\_vikonannya\\_Planu\\_zahod\\_v\\_528\\_stanom\\_na\\_30.09.2024.docx](https://tax.gov.ua/data/material/000/679/803202/Zv_t_pro_stan_vikonannya_Planu_zahod_v_528_stanom_na_30.09.2024.docx).
23. План інформаційно-роз'яснювальної кампанії про реалізацію експериментального проєкту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/informatsiyni-kampanii/828525.html>.
  24. Звіт про стан виконання Стратегії–2030 у 2024 році. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Zvit%202024%20Національна%20стратегія%20доходів%20\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Zvit%202024%20Національна%20стратегія%20доходів%20(1).pdf).
  25. Загальний план удосконалення управління податковими ризиками. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/en-ro/63616>.
  26. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
  27. Костенко Ю. О. Моніторинг як форма контролю в податковій сфері. *Юридичний бюлетень*. 2024. № 34. С. 102–112. DOI: <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2024.34.14>.

## REFERENCES

1. Pro skhvalennia Natsionalnoi stratehii dokhodiv do 2030 roku: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27 hrudnia 2023 roku №1218-r [On approval of the National Revenue Strategy until 2030: Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine of December 27, 2023 No. 1218-r]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1218-2023-%D1%80>
2. Ruden, R. (2025). Pravovyi fenomen podatkovoho komplaiensu. *Yurydychnyi visnyk*, (2), 260–274. <https://doi.org/10.32782/yuv.v2.2025.29> [in Ukrainian].
3. Herasymenko, A. Yu., & Nersesian, H. A. (2017). Finansovi komplaiens-stratehii yak universalni modeli dlia stratehichnoho menedzhmentu u inshykh haluziakh biznesu. *International Scientific Journal “Internauka”*, 15(2), 16–20. <https://www.inter-nauka.com/issues/2017/15/> [in Ukrainian].
4. Telenyk, S. S. (2020). Shchodo vyznachennia poniattia infrastruktornoho komplaiensu obektiv krytychnoi infrastruktury. *Pravo i suspilstvo*, 2(2), 222–235. <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.2-2.34> [in Ukrainian].
5. Kolomiets, P. V. (2020). Pohliady naukovtsiv stosovno komplaiensu yak elementu podatkovoi bezpeky Ukrainy. *Pravo i suspilstvo*, 2(2). <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.2-2.39> [in Ukrainian].
6. Mozharovskyi, M. Yu. (2021). Teoretyko-pravovyi analiz vyznachennia poniattia “komplaiens” ta yoho vydiv. *PRAVO.UA*, (2), 139–148. <https://doi.org/10.32782/LAW.UA.2021.2.21> [in Ukrainian].
7. Boiko, S. V., Demianenko, T. Ye., & Korniienko, M. V. (2023). Teoretychna arkhitektonika podatkovoho komplaiensu platnyka podatkov. *Efektivna ekonomika*, (11). <https://doi.org/10.32702/2307–2105.2023.11.65> [in Ukrainian].
8. Zvit pro rezultaty diahnostychnoi otsinky systemy podatkovoho administruvannia DFS z vykorystanniam instrumentu TADAT [Report on the results of the diagnostic assessment of the SFS tax administration system using the TADAT tool]. <https://mof.gov.ua/uploads/redactor/files/%D1%82%D1%83%D1%82.pdf>

9. Zvit TADAT vidznachyv prohres DFS u vprovadzhenni suchasnykh praktyk podatkovoho administruvannia [TADAT report noted progress of the SFS in implementing modern tax administration practices]. <https://nikopol-mrada.dp.gov.ua/news/zvit-tadat-vidznachyv-prohres-dfs-u-vprovadzhenni-suchasnykh-praktyk-podatkovoho-administruvannia>
10. Stratehichni initsiatyvy rozvytku DFS do 2020 roku [Strategic development initiatives of the SFS until 2020]. <https://nikopol-mrada.dp.gov.ua/news/u-dfs-vyznachenostatehichni-initsiatyvy-rozvytku-do-2020-roku>
11. Pro skhvalennia kontseptualnykh napriamiv reformuvannia systemy orhaniv, shcho realizuiut derzhavnu podatkovu ta mytnu polityku: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27 hrudnia 2018 roku № 1101 [On approval of conceptual directions for reforming the system of bodies implementing state tax and customs policy: Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine of December 27, 2018 No. 1101]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1101-2018-%D1%80>
12. Pro zatverdzhennia poriadkiv z pytan zupynennia reiestratsii podatkovoi nakladnoi / rozrakhunku koryhuvannia v Yedynomu reiestri podatkovykh nakladnykh: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 11 hrudnia 2019 roku № 1165 [On approval of procedures on suspension of registration of tax invoices/adjustment calculations in the Unified Register of Tax Invoices: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of December 11, 2019 No. 1165]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF>
13. Pytannia realizatsii eksperymentalnoho proiektu shchodo reiestratsii ta ekspluatatsii novitnykh modelei prohramnykh ta/abo prohramno-tekhnichnykh kompleksiv dlia reiestratsii rozrakhunkovykh operatsii: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 13 chervnia 2018 roku № 472 [Issues of implementation of the experimental project on registration and operation of new models of software and/or software-hardware complexes for registering settlement operations: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of June 13, 2018 No. 472]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/472-2018-%D0%BF>
14. Kontseptsiia vprovadzhennia elektronnoho audytu (e-audytu) dlia platnykiv podatkov [Concept of implementation of electronic audit (e-audit) for taxpayers]. <https://mof.gov.ua>
15. Pro rozvytok systemy upravlinnia ryzykamy u sferi mytnoho kontroliu na period do 2022 roku: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27 hrudnia 2017 roku № 978-r [On development of the risk management system in the field of customs control until 2022: Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine of December 27, 2017 No. 978-r]. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/978-2017-%D1%80>
16. Shchodo Proektu EU4PFM [Regarding the EU4PFM Project]. <https://mof.gov.ua/uk/eu4pfm>
17. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo pidtrymky platnykiv podatkov na period zdiisnennia zakhodiv, spriamovanykh na zapobihannia vynyknennia i poshyrennia koronavirusnoi khvoroby (COVID-19): Zakon Ukrainy vid 17 bereznia 2020 roku № 533-IX [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding support for taxpayers during measures aimed at preventing the occurrence and spread of coronavirus disease (COVID-19):

- Law of Ukraine of March 17, 2020 No. 533-IX]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20>
18. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo osoblyvostei podatkovoho administruvannia podatkov, zboriv ta yedynoho vnesku pid chas dii voiennoho, nadzvychainoho stanu: Zakon Ukrainy vid 12 travnia 2022 roku № 2260-IX [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding peculiarities of tax administration during martial law or a state of emergency: Law of Ukraine of May 12, 2022 No. 2260-IX]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20>
  19. Kilkist podatkovykh borzhnykiv [Number of tax debtors]. Debit-Kredit Ukrainian Financial and Accounting Portal. <https://news.dtkk.ua/law/inspections/84914-kilkist-podatkovix-borznikiv-v-ukrayini-za-2020-2023-rr-suttjevo-zbilsilas>.
  20. Meta ta tsili Kontseptsii funktsionuvannia systemy upravlinnia podatkovymy ryzykamy v Derzhavnii podatkovii sluzhbi (komplaiens-ryzyky) [Purpose and objectives of the Concept of functioning of the tax risk management system in the State Tax Service (compliance risks)]. <https://nvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/937416.html>
  21. Pro realizatsiiu eksperymentalnoho proiektu shchodo funktsionuvannia systemy upravlinnia podatkovymy ryzykamy (komplaiens-ryzykamy) v Derzhavnii podatkovii sluzhbi: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 25 lypnia 2024 roku № 854 [On implementation of the experimental project on the functioning of the tax risk (compliance risk) management system in the State Tax Service: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of July 25, 2024 No. 854]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-2024-%D0%BF>
  22. Zvit pro stan vykonannia Planu zakhodiv z realizatsii Stratehichnoho planu Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy na 2022–2024 roky u 2024 rotsi (stanom na 30.09.2024) [Report on the implementation status of the Action Plan for the Strategic Plan of the State Tax Service of Ukraine for 2022–2024 in 2024 (as of September 30, 2024)]. [https://tax.gov.ua/data/material/000/679/803202/Zv\\_t\\_pro\\_stan\\_vikonannya\\_Planu\\_zahod\\_v\\_528\\_stanom\\_na\\_30.09.2024.docx](https://tax.gov.ua/data/material/000/679/803202/Zv_t_pro_stan_vikonannya_Planu_zahod_v_528_stanom_na_30.09.2024.docx)
  23. Plan informatsiino-roziasniuvalnoi kampanii pro realizatsiiu eksperymentalnoho proiektu shchodo funktsionuvannia systemy upravlinnia podatkovymy ryzykamy (komplaiens-ryzykamy) v Derzhavnii podatkovii sluzhbi Ukrainy [Plan of the information and explanatory campaign on implementation of the experimental project on the functioning of the tax risk management system (compliance risks) in the State Tax Service of Ukraine]. <https://tax.gov.ua/media-tsentr/informatsiyni-kampanii/828525.html>
  24. Zvit pro stan vykonannia Stratehii – 2030 u 2024 rotsi [Report on the implementation of the Strategy – 2030 in 2024]. [https://mof.gov.ua/storage/files/Звіт%202024%20Національна%20стратегія%20доходів%20\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Звіт%202024%20Національна%20стратегія%20доходів%20(1).pdf)
  25. Zahalnyi plan udoskonalennia upravlinnia podatkovymy ryzykamy [General plan for improving tax risk management]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/en-ro/63616>
  26. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 roku № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine of December 2, 2010 No. 2755-VI]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

27. Kostenko, Yu. O. (2024). Monitorynh yak forma kontroliu v podatkovii sferi. Yurydychnyi biuletен, (34), 102–112. <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2024.34.14> [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції: 12.11.2025

Стаття пройшла рецензування: 25.11.2025

Стаття рекомендована до опублікування: 10.12.2025

### **Y. O. KOSTENKO**

Ph.D, Associate Professor of the Department of Economic and Administrative Law, Vasyl Stus Donetsk National University, Vinnytsia, Ukraine

## **LEGAL FOUNDATIONS FOR THE FORMATION AND DEVELOPMENT OF TAX COMPLIANCE IN UKRAINE**

**Problem setting.** The modern development of the sphere of tax relations is impossible without the introduction of the latest technologies and the formation of a qualitatively new level of relations between the state represented by tax authorities and taxpayers. The National Revenue Strategy until 2030 (hereinafter referred to as the NRS-2030), approved by the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated December 27, 2023, has become a kind of “roadmap” of systemic changes in the sphere of tax and fee administration. It provides for the modernization of the State Tax Service of Ukraine in the direction of digitalization, the introduction of a risk-based approach to control, strengthening integrity, integration with European tax practices, as well as increasing the level of service for taxpayers.

In this context, one of the key tools proposed by the NRS-2030 deserves special attention – the implementation of a tax risk management system, the strategic goal of which is to constantly increase the level of voluntary compliance by taxpayers with the requirements of tax legislation by identifying and prioritizing the risks of loss of tax revenues and implementing measures aimed at minimizing them.

**Recent research and publication analysis.** The issues of introducing risk-based approaches in tax administration, the development of tax risk management tools, and the formation of compliance mechanisms have been studied by a number of Ukrainian scholars, including R. Ruden, A. Yu. Herasymenko, H. A. Nersesian, S. S. Telenyk, P. V. Kolomiets, S. V. Boiko, T. Ye. Demianenko, M. V. Korniienko and others. Despite significant scientific attention, the discussion on the prospects of establishing a full-fledged model of tax compliance in Ukraine remains open, which determines the relevance of further research.

**Paper objective.** The purpose of the work is to study the current state of legal regulation of tax compliance in Ukraine, analyze the stages of the formation of the tax risk management system, and determine the organizational and legal foundations of its further development.

**Paper main body.** The article demonstrates that the Ukrainian model of tax compliance has evolved from the fragmented application of risk-management tools to the creation of a comprehensive tax risk management system aligned with OECD and ISO 31000:2018 standards. Tax compliance is presented as an integrated framework of measures aimed at increasing voluntary compliance, minimizing tax risks, and reducing the need for coercive control procedures. A classification of tax risks is proposed based on the nature of tax obligations, probability, and sources of occurrence, with corresponding response mechanisms depending on the level of risk. It is substantiated that tax risk management is a cyclical process including risk identification, analysis, assessment, monitoring, review, and evaluation of compliance effectiveness. Based on a systemic analysis of regulatory, organizational, and practical preconditions, the article proposes a periodization of the development of tax compliance in Ukraine, distinguishing five key stages: pre-institutional (until 2018), assessment-diagnostic (2018), digital modernization (2018–2020), pandemic-military (2020–2023), and institutional-regulatory (from 2023 to the present). Each stage is characterized by specific challenges and tools that shaped the current compliance model.

**Conclusions.** The research proves that the widespread implementation of risk-oriented approaches and the development of an effective tax compliance system are crucial for enhancing the efficiency of tax administration, reducing the shadow economy, and ensuring transparent taxpayer – state relations. It is argued that tax compliance, by its legal nature, should be normatively established as an element of the information-analytical support of tax authorities, which necessitates amendments to the Tax Code of Ukraine. Strengthening compliance mechanisms is essential for achieving the strategic goals of the National Revenue Strategy and ensuring sustainable development of the tax administration system.

### Short abstract for an article

**Abstract.** In the article, the current state, stages of formation, and organisational and legal foundations of the development of tax compliance in Ukraine are examined in the context of the reform of the tax administration system and the implementation of the National Revenue Strategy until 2030. It is demonstrated that the formation of the national model of tax compliance is the result of a gradual transition from the fragmented application of risk management to the creation of a comprehensive tax risk management system in line with international OECD standards and ISO 31000:2018.

The article discloses the substance of tax compliance as a holistic set of measures aimed at increasing the level of voluntary fulfilment of tax obligations by taxpayers, minimising tax risks, and reducing the need to apply control and enforcement procedures. A classification of tax risks is carried out according to the content of tax obligations, their probability, and source of origin, and the main response tools of tax authorities depending on the degree of risk are identified. It is substantiated that tax risk management is a cyclical process that includes the identification, analysis, assessment, monitoring, and review of risks, as well as the evaluation of the effectiveness of compliance measures.

On the basis of a comprehensive analysis of the normative, organisational and factual preconditions for the establishment of tax compliance in Ukraine, a periodisation of the development of the legal framework for its introduction is proposed. Five key stages are distinguished: the pre-institutional stage (until 2018), the assessment and diagnostic stage (2018), the stage of digital modernisation (2018–2020), the pandemic and wartime stage (2020–2023), and the institutional and regulatory stage (from 2023 to the present). It is emphasised that each of these stages is characterised by specific objectives, challenges, and instruments that have significantly influenced the formation of the modern compliance model.

The paper argues that the broad implementation of risk-based approaches and the establishment of an effective system of tax compliance are essential conditions for increasing the efficiency of tax administration, reducing the shadow economy, and ensuring transparent and predictable relations between taxpayers and the state. It is further substantiated that, by its legal nature, tax compliance should be normatively consolidated as an element of the information and analytical support of the activities of controlling authorities, which determines the need for appropriate amendments to the Tax Code of Ukraine.

**Keywords:** tax planning, taxpayers' rights, tax obligation, legal relations, public administration, information, compliance, tax risks, offences, public administration.

Article details:

Received: 12 November 2025

Revised: 25 November 2025

Accepted: 10 December 2025

**Рекомендоване цитування:** Костенко Ю. О. Правові засади становлення та розвитку податкового комплаєнсу в Україні. *Економічна теорія та право*. 2025. №4 (63). С. 44–62. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-63-4-44>.

**Suggested citation:** Kostenko, Y. O. (2025). Pravovi zasady stanovlennia ta rozvytku podatkovoho komplaiensu v Ukraini [Legal Foundations for the Formation and Development of Tax Compliance in Ukraine]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 4(63), 44–62. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2025-63-4-44> [in Ukrainian].