



Облік і оподаткування

УДК 336.225.6:339.9

DOI <https://doi.org/10.5281/zenodo.22814691>

Ретроспектива податкового комплаєнсу у світі

Владислав Володимирович Грабовий

Кандидат юридичних наук,

доцент кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу імені

Миколи Чумаченко

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

<https://orcid.org/0009-0000-1010-9868>

Прийнято: 21.04.2026 | Опубліковано: 30.04.2026

***Анотація.** Стаття присвячена дослідженню історичної еволюції податкового комплаєнсу у світовій практиці та визначенню ключових етапів його становлення. Особливу увагу звернуто на трансформацію підходів до взаємодії податкових органів і платників податків. Окремо досліджено розвиток концепції *cooperative compliance*.*

***Мета.** Метою статті є систематизація та критичне осмислення основних етапів становлення і трансформації податкового комплаєнсу у світовій практиці, а також обґрунтування сучасних тенденцій і перспектив його подальшого розвитку.*

***Методи.** Методологічну основу дослідження становлять історико-генетичний, системний, порівняльно-правовий, інституційний та структурно-функціональний підходи, а також методи аналізу, синтезу, узагальнення й систематизації. Їх застосування дало змогу простежити еволюцію податкового*



комплаєнсу в різних країнах, визначити ключові етапи його інституційного становлення, зіставити національні моделі та виявити трансформацію інструментів від фіскального контролю до ризик-орієнтованої, превентивної та партнерської взаємодії податкових органів із платниками.

Результати. Розкрито теоретичні передумови виникнення та формування податкового комплаєнсу. Простежено еволюцію взаємовідносин між податковими органами та платниками податків. Визначено основні етапи становлення податкового комплаєнсу у світовій практиці та обґрунтовано критерії їх розмежування. Проаналізовано роль міжнародних організацій та інституцій у формуванні сучасних стандартів податкового комплаєнсу. Проведено порівняння національних моделей податкового комплаєнсу у провідних країнах світу та визначено їх спільні й відмінні характеристики. Оцінено основні тенденції та перспективи розвитку податкового комплаєнсу у світі з урахуванням цифрової трансформації. Обґрунтовано можливості адаптації міжнародного досвіду до сучасних умов розвитку системи податкового адміністрування України.

Висновки. У висновках зазначено, що подальший розвиток податкового комплаєнсу визначатиметься поглибленням цифровізації, використанням аналітичних інструментів і штучного інтелекту, а також посиленням міжнародної координації у сфері оподаткування.

Ключові слова: податкова система, податковий ризик, історична трансформація, податкові зобов'язання, цифровізація податкового адміністрування, ризик-орієнтованість, міжнародні мережі податкових адміністрацій.

A retrospective of tax compliance in the world



Vladyslav Hrabovyi

Candidate of Legal Sciences,

Associate Professor Mykola Chumachenko Department of Tax Management and
Financial Monitoring

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

<https://orcid.org/0009-0000-1010-9868>

Abstract. *The article is devoted to the study of the historical evolution of tax compliance in world practice and the identification of key stages of its formation. Particular attention is paid to the transformation of approaches to the interaction of tax authorities and taxpayers. The development of the concept of cooperative compliance is separately studied.*

Purpose. *The purpose of the article is to systematize and critically reflect on the main stages of the formation and transformation of tax compliance in world practice, as well as to substantiate current trends and prospects for its further development.*

Methods. *The methodological basis of the study is historical-genetic, systemic, comparative-legal, institutional and structural-functional approaches, as well as methods of analysis, synthesis, generalization and systematization. Their application made it possible to trace the evolution of tax compliance in different countries, identify key stages of its institutional formation, compare national models and identify the transformation of instruments from fiscal control to risk-oriented, preventive and partnership interaction of tax authorities with taxpayers.*

Results. *The theoretical prerequisites for the emergence and formation of tax compliance are revealed. The evolution of the relationship between tax authorities and taxpayers is traced. The main stages of the formation of tax compliance in world practice are determined and the criteria for their differentiation are substantiated. The role of international organizations and institutions in the formation of modern tax compliance*



standards is analyzed. A comparison of national tax compliance models in leading countries of the world is carried out and their common and distinctive characteristics are determined. The main trends and prospects for the development of tax compliance in the world are assessed, taking into account digital transformation. The possibilities of adapting international experience to modern conditions for the development of the tax administration system of Ukraine are substantiated.

Conclusions. *The conclusions state that the further development of tax compliance will be determined by the deepening of digitalization, the use of analytical tools and artificial intelligence, as well as the strengthening of international coordination in the field of taxation.*

Keywords: *tax system, tax risk, historical transformation, tax obligations, digitalization of tax administration, risk orientation, international networks of tax administrations.*

Актуальність проблеми. Трансформація сучасних податкових систем відбувається під впливом цифровізації економіки, глобалізації господарських операцій, зростання транскордонних фінансових потоків та ускладнення моделей ведення бізнесу. За таких умов традиційна модель податкового адміністрування, орієнтована переважно на виявлення порушень і застосування санкцій уже після виникнення податкового ризику, поступово втрачає здатність забезпечувати належний рівень добровільного виконання податкових обов'язків. Це зумовлює посилення уваги до податкового комплаєнсу як механізму превентивного управління податковими ризиками та формування взаємодії між державою і платником на засадах передбачуваності, довіри та взаємної відповідальності.

Водночас податковий комплаєнс не є статичним інструментом. Його сучасний зміст сформувався внаслідок тривалої трансформації підходів до податкового адміністрування: від жорсткого фіскального контролю — до сервісної моделі, ризик-орієнтованого адміністрування, концепції cooperative compliance та



цифрового моніторингу податкової поведінки. Саме ця еволюція визначила сучасне розуміння комплаєнсу як системи взаємопов'язаних інформаційних, консультаційних, превентивних, аналітичних і контрольних інструментів [1].

Практична значущість дослідження визначається необхідністю використання накопиченого міжнародного досвіду для модернізації національних систем податкового адміністрування. Для України, яка одночасно здійснює цифрову трансформацію податкової системи, адаптує законодавство до європейських підходів та функціонує в умовах підвищених бюджетних і економічних ризиків, особливо важливим є розуміння того, які елементи світового досвіду податкового комплаєнсу можуть бути адаптовані до національних інституційних умов.

Отже, необхідність ретроспективного дослідження податкового комплаєнсу зумовлена потребою виявити закономірності його історичної трансформації, систематизувати ключові етапи та моделі розвитку, визначити чинники переходу до ризик-орієнтованого і партнерського адміністрування та сформулювати на цій основі наукове підґрунтя для подальшого вдосконалення податкового комплаєнсу в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасні дослідження податкового комплаєнсу характеризуються поступовим переходом від аналізу переважно фіскально-контрольних механізмів до комплексного вивчення інституційної довіри, партнерської взаємодії та управління податковими ризиками. Важливе місце у сучасній дискусії посідає cooperative compliance. M. A. Siglé, S. Goslinga, R. F. Speklé та L. E. C. J. M. van der Hel [1] дослідили ефективність партнерської моделі на основі даних великих підприємств Нідерландів. Автори поєднали результати опитування з матеріалами податкових перевірок і встановили, що процедурна справедливість, прозорість та якість відносин між платником і податковим органом позитивно пов'язані з корпоративним податковим комплаєнсом. Водночас ефект виявився неоднаковим для різних податків: якість взаємодії впливала на дотримання вимог щодо податку на прибуток, але не продемонструвала



аналогічного результату щодо ПДВ.

Поведінковий та інституційний вимір проблеми розкрито у дослідженні L. M. Batrancea та співавторів [2]. Автори підтвердили положення Slippery Slope Framework: довіра до податкових органів стимулює добровільний комплаєнс, тоді як владні та примусові механізми більше пов'язані з вимушеним дотриманням податкових правил. Таким чином, результати підтверджують доцільність поєднання довіри та контролю, а не їх протиставлення. Систематичний огляд M. S. Al-Maghrebi, N. S. Sapiei та M. Abdullah [3, с. 312] відмітили, що податковий комплаєнс формується під впливом трьох взаємопов'язаних груп чинників — владного впливу, довіри до податкових органів та прозорості. Автори наголошують на необхідності переходу від ізольованого аналізу окремих факторів до інтегрованих моделей.

Інституційний аспект розвиває J. Cantero-Galiano у дослідженні [4, с. 81]. На основі регіональних даних Іспанії автор застосував багаторівневу модель та встановив зв'язок між довірою громадян до уряду й інституцій та їх готовністю виконувати податкові обов'язки. Результати посилюють аргумент, що податковий комплаєнс залежить не лише від безпосереднього впливу податкової адміністрації, а й від ширшого інституційного середовища.

Близькі результати отримали N. Castañeda [5, с. 113]. Автор досліджує взаємозв'язок між сприйняттям справедливості та податковою мораллю у країнах, що розвиваються, показуючи, що оцінка платниками справедливості податкової системи впливає на ставлення до сплати податків і виправдання ухилення. Це розширює традиційне розуміння комплаєнсу, оскільки переносить акцент із формального контролю на легітимність податкових правил і суб'єктивне сприйняття справедливості.

Важливі результати щодо факторів податкової поведінки отримали V. A. Trifan, S. G. Szentesi, L. D. Cuc та M. F. Pantea [6] у дослідженні румунських платників податків. Автори виділили дев'ять груп детермінант комплаєнсу, серед



яких справедливість податкової системи, довіра до держави та податкових органів, прозорість державних видатків, знання законодавства, його простота, фінансові обмеження, моральні установки, соціальне середовище та примусові заходи. Такий результат підтверджує багатофакторну природу податкового комплаєнсу та обмеженість пояснення його лише рівнем контролю.

Дослідження В. Lancee [7, с. 406] показує, що посилення контролю може мати позитивний короткостроковий, але негативний довгостроковий ефект, що підкреслює важливість превентивного підходу. S. Hesami, H. Jenkins та G. P. Jenkins [8, с. 1] досліджують роль цифровізації, зокрема електронного рахунку-фактури та попередньо заповнених декларацій. Автори, застосовуючи PRISMA, встановлюють, що цифрові технології здатні знижувати витрати на дотримання податкових правил, спрощувати процедури та підвищувати ефективність адміністрування.

Емпіричне підтвердження цифрового ефекту надає дослідження С. Kotsogiannis та співавторів [9], виконане на повній сукупності податкових декларацій у Руанді. Автори досліджують, наскільки електронне виставлення рахунків впливає на дотримання вимог щодо ПДВ та результативність податкових перевірок. Робота важлива тим, що переносить дискусію про цифровізацію з рівня технологічних можливостей на рівень фактичних змін податкової поведінки та ефективності контролю. Подальше розширення цього напрямку представлено у роботі L. Su [10, с. 175], де досліджується взаємозв'язок цифровізації податкового адміністрування та корпоративного ухилення від оподаткування. Автор наголошує на здатності цифрових інструментів змінювати корпоративне управління та зменшувати можливості для податкового ухилення.

Проте цифровізація не демонструє однозначно позитивного ефекту. S. Chen, Zh. Liu та W. Cai [11] виявили негативний зв'язок між упровадженням цифрових технологій та дотриманням податкових правил у досліджуваному контексті. Автори пояснюють цей результат особливостями інформаційного середовища та



сигналізаційними ефектами цифровізації. Новітній етап досліджень пов'язаний із застосуванням штучного інтелекту, машинного навчання та великих даних у податковому контролі. А. W. Anjarwi [12, с. 1] розглядає AI, machine learning, big data analytics та blockchain як технології, що змінюють традиційну організацію податкових перевірок.

Виділення невирішеної частини проблеми. Попри значний масив наукових досліджень, присвячених податковому адмініструванню, добровільному виконанню податкових обов'язків, управлінню податковими ризиками та розвитку cooperative compliance, у сучасній науковій літературі недостатньо системно представлено ретроспективний аналіз становлення податкового комплаєнсу як цілісної інституційної моделі. Переважно дослідження зосереджуються на окремих інструментах комплаєнсу, національних практиках або сучасних механізмах взаємодії податкових органів із платниками, що не дає змоги повною мірою простежити логіку та закономірності його історичної трансформації [4, с. 81].

Недостатньо визначеними залишаються критерії періодизації розвитку податкового комплаєнсу, співвідношення окремих етапів його становлення та чинники переходу від традиційного фіскального контролю до сервісної, ризик-орієнтованої та партнерської моделей. Потребує додаткового осмислення і питання про те, чи є така трансформація універсальною для різних країн, чи її характер і темпи визначаються особливостями національних податкових інституцій, правових систем, рівнем цифровізації та податкової культури.

Окремою прогалиною залишається недостатнє розкриття впливу міжнародних податкових стандартів — обміну інформацією, BEPS і вимог прозорості — на розвиток національних моделей комплаєнсу та управління ризиками. Не менш важливим є цифровий вимір комплаєнсу [9]. Потребує подальшого вивчення перехід від виявлення порушень до прогнозування ризиків під впливом електронного адміністрування, аналізу даних і штучного інтелекту, а також зміна балансу між добровільним виконанням обов'язків і державним



контролем.

Метою статті є систематизація та критичне осмислення етапів становлення і трансформації податкового комплаєнсу у світовій практиці, виявлення закономірностей переходу від фіскально-контрольної до сервісної, ризик-орієнтованої та партнерської моделей податкового адміністрування, а також визначення впливу міжнародної координації й цифровізації на сучасний розвиток податкового комплаєнсу.

Наукова новизна дослідження полягає у систематизації та обґрунтуванні етапів еволюції податкового комплаєнсу у світовій практиці з урахуванням зміни моделей взаємодії податкових органів і платників. Удосконалено підхід до періодизації розвитку податкового комплаєнсу через виокремлення послідовного переходу від фіскально-контрольної до сервісної, ризик-орієнтованої, партнерської та цифрово-прогнозної моделей. Додатково визначено взаємозв'язок між міжнародною податковою координацією, цифровізацією адміністрування та трансформацією механізмів добровільного виконання податкових обов'язків..

Практичне значення результатів дослідження полягає у можливості їх використання податковими органами, органами державного управління та суб'єктами господарювання для вдосконалення підходів до організації податкового адміністрування та управління податковими ризиками. Узагальнені міжнародні практики можуть бути використані під час розроблення превентивних і сервісних інструментів податкового комплаєнсу, удосконалення цифрових механізмів моніторингу та формування партнерської взаємодії між державою і платниками податків. Результати також можуть застосовуватися у науково-дослідній та освітній діяльності при вивченні сучасних моделей податкового адміністрування.

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження становить поєднання загальнонаукових і спеціальних методів, що відповідають меті ретроспективного та порівняльного аналізу еволюції податкового комплаєнсу у світовій практиці. Історико-генетичний метод використано для простеження



послідовності становлення податкового комплаєнсу та виявлення передумов переходу від фіскально-контрольної до ризик-орієнтованої й партнерської моделі. Системний метод застосовано для розгляду податкового комплаєнсу як комплексної системи взаємопов'язаних інституційних, правових, організаційних, інформаційних і цифрових елементів. Порівняльний метод дав змогу зіставити особливості розвитку комплаєнс-підходів у різних країнах та визначити спільні й специфічні характеристики національних моделей.

Інституційний метод використано для визначення ролі податкових адміністрацій, міжнародних організацій та інших учасників у формуванні сучасної системи податкового комплаєнсу. Нормативно-правовий аналіз застосовано для дослідження міжнародних стандартів, рекомендацій і документів, які вплинули на розвиток комплаєнс-підходів. Структурно-функціональний метод використано для систематизації основних інструментів податкового комплаєнсу та визначення зміни їх функціонального призначення на різних етапах його розвитку.

Методи аналізу, синтезу, індукції, дедукції, узагальнення та систематизації застосовано для опрацювання наукових публікацій, нормативних документів, звітів міжнародних організацій і матеріалів податкових адміністрацій. Їх поєднання дало змогу перейти від аналізу окремих національних практик до узагальнення глобальних закономірностей еволюції податкового комплаєнсу та обґрунтування періодизації його розвитку.

Джерела даних. Інформаційну основу дослідження становлять документальні та наукові джерела, що характеризують розвиток податкового комплаєнсу у світовій практиці. Основний масив джерел сформовано на основі матеріалів OECD, International Monetary Fund, World Bank, Європейської комісії, а також офіційних документів національних податкових адміністрацій США, Великої Британії, Австралії та інших країн, у яких сформувалися показові моделі податкового комплаєнсу.

Для аналізу міжнародної нормативної та інституційної еволюції використано



документи OECD щодо tax compliance, cooperative compliance, управління податковими ризиками, міжнародної податкової прозорості та протидії BEPS, а також відповідні документи Європейського Союзу. Теоретичну основу становлять наукові публікації зарубіжних і українських дослідників, присвячені податковому адмініструванню, добровільному виконанню податкових обов'язків, податковій поведінці та комплаєнсу.

Інструменти аналізу. Для обробки та систематизації матеріалів дослідження використано Microsoft Excel для формування бази джерел, кодування характеристик національних моделей податкового комплаєнсу, побудови порівняльних таблиць. Основним аналітичним інструментом став порівняльний контент-аналіз, за допомогою якого визначалися ключові характеристики розвитку податкового комплаєнсу: характер взаємодії податкового органу з платником, рівень превентивності, застосування ризик-орієнтованого підходу, сервісна спрямованість, цифровізація та міжнародна координація.

Для систематизації результатів сформовано порівняльну матрицю податкового комплаєнсу, у якій національні практики оцінювалися за єдиними критеріями.

Обмеження дослідження. Дослідження має певні обмеження. По-перше, відсутність єдиного нормативного визначення податкового комплаєнсу у різних країнах ускладнює пряме порівняння їхніх моделей. По-друге, статистичні дані щодо добровільного виконання податкових обов'язків та результативності комплаєнс-програм є нерівномірними, тому основою дослідження стали переважно нормативні, документальні й наукові джерела.

По-третє, територіальне охоплення не передбачає однаково детального аналізу всіх країн світу, а зосереджується на юрисдикціях, досвід яких мав найбільший вплив на формування сучасної концепції податкового комплаєнсу. По-четверте, запропонована періодизація має аналітично-авторський характер і відображає домінуючі тенденції, тоді як окремі етапи в різних країнах могли



виникати паралельно або розвиватися з різною інтенсивністю.

Результати

Податковий комплаєнс у сучасній науковій та практичній площині доцільно розглядати як систему організаційних, правових, інформаційних, аналітичних і превентивних механізмів, спрямованих на забезпечення належного виконання платниками податкових обов'язків та управління податковими ризиками. Такий підхід відповідає сучасній трансформації податкового адміністрування, у межах якої податкові органи переходять від переважно реактивного виявлення порушень до більш раннього управління ризиками та підтримки платників у правильному виконанні податкових обов'язків. OECD безпосередньо пов'язує сучасне compliance management із використанням даних, аналітики, цифрових технологій та більш проактивним управлінням ризиками [13].

Економічна природа податкового комплаєнсу проявляється у прагненні зменшити витрати дотримання податкового законодавства, підвищити добровільність виконання податкових обов'язків і забезпечити стабільність податкових надходжень. У сучасних моделях адміністрування важливого значення набувають цифрові сервіси, попередньо заповнені декларації, інтеграція податкових процедур у бізнес-процеси та інші механізми, які дають змогу платнику «правильно виконати податковий обов'язок» без надмірного адміністративного навантаження [14].

Водночас податковий комплаєнс не можна ототожнювати виключно з контролем. Сучасна концепція передбачає поєднання контролю, довіри, сервісної взаємодії та управління ризиками. Емпіричне дослідження платників із 11 країн підтвердило, що довіра до податкових органів сприяє добровільному комплаєнсу, тоді як владний вплив більшою мірою забезпечує вимушене дотримання податкових правил [2].

Правова природа податкового комплаєнсу визначається його зв'язком із обов'язком платника дотримуватися податкового законодавства, а також із



повноваженнями держави щодо адміністрування та контролю. При цьому сучасна модель передбачає не лише односторонній владний вплив, а й підвищення прозорості та якості взаємодії між податковим органом і платником. Дослідження cooperative compliance на матеріалах великих підприємств Нідерландів показало позитивний зв'язок між процедурною справедливістю, прозорістю та якістю взаємовідносин між платником і податковою адміністрацією [1].

Таким чином, податковий комплаєнс доцільно визначати як еволюційно сформовану модель податкового адміністрування, у якій контрольні механізми поєднуються з превентивним управлінням ризиками, сервісною підтримкою, цифровими інструментами та партнерською взаємодією з платниками. Саме така інтерпретація дозволяє розглядати комплаєнс не як окрему процедуру податкового контролю, а як результат поступової трансформації всієї системи податкового адміністрування [13].

Формування податкового комплаєнсу було зумовлене поступовим ускладненням податкових систем та зміною характеру економічних відносин. У традиційній моделі держава виконувала переважно фіскальну функцію, а податкове адміністрування будувалося за принципом «виявлення порушення — перевірка — санкція». Такий підхід був достатнім за умов відносно простих господарських операцій, обмеженої кількості платників та переважно національного характеру економічної діяльності.

Глобалізація, розвиток транснаціонального бізнесу, поширення складних фінансових інструментів і цифрової економіки істотно змінили характер податкових ризиків. Податкові адміністрації отримали необхідність працювати з великими масивами інформації, оцінювати поведінку платників та концентрувати контрольні ресурси на найбільш ризикових сегментах.

Історично взаємовідносини між податковими органами та платниками податків формувалися переважно на основі владно-контрольної моделі, у якій податкова адміністрація виступала суб'єктом контролю, а платник — об'єктом



перевірки та потенційного застосування санкцій. За такої моделі основний акцент робився на виявленні порушень після їх виникнення, проведенні перевірок і забезпеченні примусового виконання податкових обов'язків.

Поступово обмеженість виключно контрольного підходу зумовила переорієнтацію податкових адміністрацій на сервісну модель взаємодії. Її характерною ознакою стало розширення інформаційної та консультативної підтримки платників, спрощення процедур виконання податкових обов'язків і підвищення доступності податкових послуг. Таким чином, платник почав розглядатися не лише як об'єкт контролю, а і як учасник податкових відносин, якому держава має створити умови для правильного та своєчасного виконання законодавчих вимог.

Подальша трансформація відбулася у напрямі партнерської моделі, концептуальним вираженням якої стала cooperative compliance. OECD визначає її як підхід, що передбачає побудову відносин між податковою адміністрацією та платником на засадах співпраці й довіри, прозорості, пропорційності, відкритості та взаємної відповідальності. При цьому платник забезпечує прозорість власної діяльності та розкриття необхідної інформації, а податковий орган — розуміння бізнес-моделі платника, оперативність і передбачуваність взаємодії [15].

Емпіричні дослідження підтверджують, що якість взаємовідносин між сторонами може безпосередньо впливати на податковий комплаєнс. Зокрема, дослідження великих підприємств у Нідерландах засвідчило позитивний зв'язок між процедурною справедливістю, прозорістю та якістю відносин між платниками й податковою адміністрацією. Водночас автори встановили, що такий ефект не є однаковим для всіх видів податків: якість взаємовідносин позитивно впливала на комплаєнс із податку на прибуток, але не продемонструвала аналогічного ефекту щодо ПДВ [1].

Водночас перехід до партнерської моделі не є автоматичним або універсальним. OECD наголошує, що cooperative compliance потребує певного



початкового рівня довіри, відкритості та готовності до взаємодії з боку обох сторін. Тому для країн із низьким рівнем інституційної довіри доцільним може бути поступовий перехід через покращення комунікації, прозорості та якості сервісу, а не негайне запровадження повномасштабної моделі партнерського адміністрування [15].

Ретроспективний аналіз дозволяє виділити чотири послідовні моделі трансформації взаємовідносин між податковими органами та платниками (табл.1)

Таблиця 1

Еволюція взаємовідносин податкових органів і платників у контексті розвитку податкового комплаєнсу

Етап	Домінуюча модель	Основна логіка взаємодії
I	Фіскально-контрольна	Виявлення порушення та санкціонування
II	Сервісна	Допомога платнику у виконанні податкових обов’язків
III	Ризик-орієнтована	Виявлення та мінімізація податкових ризиків
IV	Партнерська (cooperative compliance)	Довіра, прозорість, превентивна взаємодія та спільне управління ризиками

Джерело: сформовано автором на основі[1; 4, с. 81; 7, с. 406]

При цьому сучасний етап характеризується подальшим цифровим поглибленням партнерської моделі. OECD зазначає, що розвиток технологій оцінювання ризиків дозволяє поширювати cooperative compliance за межі великих підприємств на інші категорії платників. За даними Tax Administration 2024, формальні cooperative compliance-підходи застосовували 74,1% податкових адміністрацій щодо великих платників, 24,1% — щодо заможних фізичних осіб та 39,7% — щодо інших категорій платників [16].

Ретроспективний аналіз дає підстави виділити п’ять основних етапів становлення податкового комплаєнсу. Критеріями їх розмежування є: домінуюча модель взаємодії податкового органу і платника, характер державного впливу, спосіб управління податковими ризиками, рівень добровільності виконання



обов'язків, роль інформаційних технологій та ступінь партнерства між сторонами (табл.2).

Таблиця 2

Основні етапи становлення податкового комплаєнсу у світовій практиці

Етапи	Період	Домінуюча модель	Ключова характеристика	Основний критерій розмежування
I. Фіскально-контрольний	до 1980-х рр.	Контрольна	Перевірка, виявлення порушень, санкції	Реакція на вже вчинене порушення
II. Сервісно-орієнтований	1980–1990-ті рр.	Сервісна	Консультування, інформування, спрощення процедур	Створення умов для правильного виконання обов'язків
III. Ризик-орієнтований	1990-ті – середина 2000-х рр.	Ризик-менеджментова	Ідентифікація, оцінювання та пріоритизація ризиків	Диференціація платників за рівнем ризику
IV. Cooperative compliance	з 2008 р. – 2010-ті рр.	Партнерська	Довіра, прозорість, відкритість, раннє врегулювання ризиків	Перехід від контролю до співпраці
V. Цифрово-аналітичний	2020-ті рр. – дотепер	Проактивна цифрова	Big Data, автоматизований контроль, електронні сервіси, AI, прогнозування	Управління ризиком у режимі, максимально наближеному до реального часу

Джерело: сформовано автором на основі [16-18]

Розвиток ризик-орієнтованого підходу став одним із ключових етапів трансформації податкового адміністрування від масового контролю до диференційованого управління податковою поведінкою. Його сутність полягає у тому, що податковий орган концентрує адміністративні ресурси не на однаковому контролі всіх платників, а на виявленні, оцінюванні та мінімізації найбільш суттєвих ризиків недотримання податкового законодавства. OECD зазначає, що саме compliance risk management залишається базовою моделлю організації роботи сучасних податкових адміністрацій, а її ключові етапи сформувалися ще в межах підходу, запропонованого OECD у 2004 р. [19].

Принциповим нововведенням ризик-орієнтованого підходу стала зміна об'єкта управління. Якщо традиційний податковий контроль був спрямований



переважно на встановлення факту порушення та визначення суми податкових зобов'язань, то risk-based approach орієнтується на ймовірність виникнення порушення, його потенційний масштаб і можливості запобігання йому. Таким чином, контроль поступово набуває превентивного характеру.

У методологічному плані ризик-орієнтований підхід передбачає послідовність: ідентифікація ризиків, їх оцінювання, визначення пріоритетності, вибір способу реагування, реалізація заходів, оцінювання результативності. Саме така логіка визначена OECD як базовий процес управління compliance risks.

Особливо важливим для становлення сучасного комплаєнсу стало поєднання ризик-орієнтованого підходу з превентивними інструментами. За даними IMF, compliance risk management передбачає не лише відбір платників для перевірок, а комплексне управління чотирма базовими податковими обов'язками: реєстрацією, своєчасним поданням декларацій, правильністю визначення податкових зобов'язань та своєчасною сплатою податків. При цьому аудит і розслідування розглядаються як найбільш витратні способи реагування, які доцільно застосовувати насамперед до найбільш серйозних випадків невиконання обов'язків [20].

Подальший розвиток ризик-орієнтованого підходу був безпосередньо пов'язаний із цифровізацією податкового адміністрування. Зростання обсягів електронних даних, електронного рахункування, онлайн-касових систем та обміну інформацією створило можливість аналізувати податкові ризики не лише за результатами декларацій, а на основі широкого масиву інформації про діяльність платника. OECD зазначає, що податкові адміністрації дедалі активніше використовують data matching, алгоритми, аналітичні моделі та штучний інтелект для виявлення декларацій, операцій і вимог, які потребують додаткової перевірки [19].

Формування сучасної концепції податкового комплаєнсу значною мірою відбувалося під впливом міжнародних організацій. Особливу роль у цьому процесі



відіграють: OECD, IMF, World Bank, Європейська комісія, а також міжнародні мережі податкових адміністрацій, зокрема CIAT та IOTA. Їхній вплив полягає не стільки у встановленні безпосередньо обов'язкових для всіх держав норм, скільки у формуванні міжнародних орієнтирів, рекомендацій та моделей «належної практики» [11]. Найбільший вплив у цьому напрямі має OECD, яка сформувала підхід до управління податковими ризиками та поступово розширила його за рахунок сервісної взаємодії, цифрових технологій і cooperative compliance. Розроблена OECD модель передбачає послідовне виявлення, оцінювання та пріоритизацію ризиків із подальшим вибором відповідних заходів реагування [16].

Важливим результатом діяльності OECD стало поширення cooperative compliance, що передбачає більш прозорі та проактивні відносини між податковою адміністрацією і платником. У межах такого підходу увага переноситься на раннє виявлення та врегулювання суттєвих податкових ризиків. За даними OECD, у 2022 р. формальні механізми cooperative compliance застосовувалися щодо великих платників у 74,1% досліджених податкових адміністрацій.

Суттєвий внесок у методичне забезпечення комплаєнсу зробив Міжнародний валютний фонд. У його підходах compliance risk management розглядається як системний процес, спрямований на концентрацію ресурсів податкової адміністрації на найбільш значущих ризиках для податкової бази. При цьому управління комплаєнсом охоплює не лише контроль і перевірки, а й заходи, спрямовані на добровільне виконання платниками своїх обов'язків [20].

У подальшому IMF посилив аналітичну складову цього підходу. Розробленим інструменти передбачають використання профілювання платників, аналітики даних та моделей відбору об'єктів для перевірки. Це свідчить про поступовий перехід від простого контролю до даних-орієнтованого управління податковими ризиками [21].

Важливу роль відіграють також міжнародні мережі податкових адміністрацій — CIAT та IOTA, які забезпечують обмін практичним досвідом і формують



порівняльну інформаційну базу. Зокрема, дані про поширення ризик-орієнтованих і cooperative compliance-підходів збираються в межах International Survey on Revenue Administration за участю CIAT, IOTA, IMF та OECD [16].

Міжнародні інституції визначили основні засади сучасного податкового комплаєнсу: OECD розвинула ризик-орієнтований і партнерський підходи, IMF — методи управління ризиками, а CIAT та IOTA сприяли поширенню практичного досвіду. Водночас ці підходи здебільшого мають рекомендаційний характер і адаптуються державами відповідно до їхніх правових та інституційних умов [7, с. 406].

Узагальнення ролі міжнародних інституцій у формуванні сучасних стандартів податкового комплаєнсу представлено у табл.3.

Таблиця 3

Міжнародні організації та інституції у формуванні сучасних стандартів податкового комплаєнсу

Інституції	Основний внесок	Значення для податкового комплаєнсу
OECD	CRM, cooperative compliance, Tax Control Framework, цифровізація	Формування концептуальних міжнародних стандартів
IMF	CRM Framework, Compliance Improvement Plans	Методичне забезпечення управління ризиками
World Bank	Інституційні та цифрові реформи	Посилення спроможності податкових адміністрацій
ЄС	Адміністративна співпраця, обмін інформацією, цифровізація	Формування транскордонного комплаєнсу
CIAT	Обмін практиками податкових адміністрацій	Регіональна адаптація стандартів
IOTA	Професійна кооперація та обмін практиками	Поширення інструментів комплаєнсу в Європі

Джерело: сформовано автором на основі [16-20]

У результаті сучасний податковий комплаєнс сформувався як міжнародно узгоджена, але національно адаптована модель, що поєднує ризик-орієнтоване управління, добровільне виконання обов'язків, сервісну взаємодію, cooperative compliance, цифровий обмін інформацією та пропорційний контроль. Водночас ці



підходи не є формально єдиним міжнародним «стандартом» у сенсі юридично обов’язкового документа: значна їх частина має характер soft law, рекомендацій, методичних рамок і best practices, які держави імплементують з урахуванням власних правових та інституційних умов [16].

Порівняння практик провідних країн показує, що єдиної універсальної моделі податкового комплаєнсу не сформовано. Спільною тенденцією є перехід до ризик-орієнтованого адміністрування, добровільного виправлення помилок, цифрового обміну інформацією та превентивного реагування. Водночас конкретні механізми залежать від правової системи, рівня цифровізації та характеру взаємодії держави з платниками. За даними OECD, 84,5% податкових адміністрацій уже мають формальну стратегію управління комплаєнс-ризиками, а 98,3% надають платникам можливість добровільно виправляти помилки [16].

Для порівняння доцільно виділити США, Велику Британію, Австралію та Нідерланди. Ці країни репрезентують різні варіанти розвитку ризик-орієнтованого та партнерського комплаєнсу (табл.4).

Таблиця 4

Порівняння національних моделей податкового комплаєнсу у провідних країнах світу

Країна	Характерна модель	Основні інструменти	Особливість
США	Контрольно-ризикова	IRS-аудит, risk scoring, voluntary disclosure, інформаційна аналітика	Значна роль контролю та примусового забезпечення сплати
Велика Британія	Партнерсько-ризикова	Cooperative compliance, оцінювання ризиків, відкритий діалог, податкове консультування	Високий рівень взаємодії з великим бізнесом
Австралія	Цифрово-ризикова	Data matching, автоматизовані моделі ризику, real-time prompts	Широке використання аналітики та автоматизованого виявлення ризиків
Нідерланди	Партнерська	Cooperative compliance, горизонтальний моніторинг,	Акцент на довірі, прозорості та внутрішньому контролі



		Tax Control Framework	платника
--	--	-----------------------	----------

Джерело: сформовано автором на основі [16; 22-23]

Велика Британія є одним із найбільш показових прикладів партнерської моделі. HMRC застосовує cooperative compliance до великих підприємств, поєднуючи управління ризиками з відкритим і своєчасним діалогом. Дотримання відповідної рамки розглядається як ознака низького ризику, тоді як її недотримання може підвищувати ризикову оцінку платника [22].

Австралійська модель вирізняється технологічністю. АТО використовує автоматизовані моделі, data matching і трендовий аналіз для ранжування платників за рівнем міжнародного податкового ризику. Окремі системи дають змогу формувати попередження ще до виникнення помилки у звітності [16].

Нідерланди демонструють інший варіант партнерського підходу. Тут важливе місце посідають довіра, розуміння поведінки платника та аналіз причин виникнення помилок. Система управління ризиками включає ідентифікацію проблем, аналіз їх причин, визначення пріоритетів, вибір заходів впливу та оцінювання результатів [16]. Дослідження британської та нідерландської моделей також показує, що за схожих початкових принципів їх подальший розвиток відбувався по-різному під впливом національного інституційного середовища [23].

У США комплаєнс більшою мірою зберігає виражену контрольну складову. Водночас ризик-орієнтований відбір, аналітика даних і добровільне розкриття інформації доповнюють традиційні перевірки. Отже, американська модель демонструє не відмову від контролю, а його більш адресне застосування.

До спільних характеристик національних моделей належать:

- ризик-орієнтований відбір платників та операцій;
- поєднання контролю з превентивними заходами;
- розвиток цифрових сервісів;
- використання великих масивів даних для оцінювання ризиків;
- можливість добровільного виправлення помилок;



- поступове посилення партнерської взаємодії з сумлінними платниками.

Сучасний розвиток податкового комплаєнсу відбувається під впливом двох взаємопов'язаних процесів — цифрової трансформації податкового адміністрування та поглиблення міжнародної координації. Податкові органи поступово переходять від традиційного контролю до постійного моніторингу ризиків, використання даних і превентивного реагування. OECD відзначає активне поширення електронного декларування, цифрових платежів, штучного інтелекту та автоматизованого зіставлення інформації [16].

Однією з головних тенденцій стає *перехід до проактивного цифрового комплаєнсу*. У 2025 р. OECD встановила, що понад 70% податкових адміністрацій використовують штучний інтелект, зокрема для виявлення шахрайства, оцінювання ризиків та вдосконалення сервісів для платників. Понад 80% адміністрацій розвивають API, що створює передумови для автоматичного обміну даними між бізнес-системами та податковими органами [24].

Наступна тенденція — *інтеграція податкового комплаєнсу безпосередньо в цифрові бізнес-процеси*. Йдеться про електронне рахування, автоматичне формування податкових даних, попередньо заповнені декларації та обмін інформацією в режимі, наближеному до реального часу. У перспективі це може зменшити кількість помилок і адміністративні витрати платників, одночасно підвищуючи спроможність держави своєчасно виявляти ризики [24].

Паралельно посилюється *міжнародний вимір податкового комплаєнсу*. Глобалізація бізнесу робить недостатнім контроль у межах однієї юрисдикції, тому податкові адміністрації дедалі активніше обмінюються інформацією та координують контрольні процедури. Понад 170 юрисдикцій сьогодні беруть участь у міжнародних механізмах прозорості та обміну податковою інформацією; подальший розвиток пов'язаний, зокрема, з автоматичним обміном інформацією про криптоактиви за стандартом CARF [25].

Важливим перспективним напрямом є також *узгодження комплаєнсу з*



новими міжнародними правилами оподаткування, зокрема глобальним мінімальним податком. Його реалізація посилює потребу в оперативному обміні інформацією, єдиних підходах до адміністрування та механізмах підвищення податкової визначеності [26].

Адаптація міжнародного досвіду податкового комплаєнсу є одним із перспективних напрямів модернізації податкового адміністрування України. Йдеться не про механічне перенесення зарубіжних моделей, а про вибір тих інструментів, які відповідають українському правовому, економічному та інституційному середовищу. Основою такого запозичення може бути ризик-орієнтований підхід OECD, що передбачає ідентифікацію, оцінювання та пріоритизацію податкових ризиків, а також диференційоване реагування на них [19].

Україна вже сформувала необхідні передумови для такого переходу. Постановою Кабінету Міністрів України від 25 липня 2024 р. № 854 започатковано експериментальний проєкт із функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) у ДПС. Його логіка передбачає оцінювання ризиків реєстрації, звітності, декларування та сплати, а також вибір відповідного способу реагування [27].

Перспективним для України є *поєднання контролю з превентивними та сервісними заходами*. За наявності невисокого ризику доцільно надавати платнику інформацію, попередження або можливість самостійно виправити помилку, тоді як контрольні заходи мають концентруватися на системних і високоризикових порушеннях. Саме такий диференційований підхід уже закладається в сучасну практику ДПС [28].

Важливим напрямом адаптації є також *цифровізація комплаєнсу*. Використання даних електронної звітності, аналітичних профілів платників, автоматизованого зіставлення інформації та адресного інформування через Електронний кабінет створює можливість виявляти ризики ще до виникнення



порушення. ДПС уже сформувала профілі податкових ризиків і базові аналітичні інструменти для роботи з податковою та фінансовою інформацією [28].

Отже, міжнародний досвід може бути адаптований в Україні за такими основними напрямками: ризик-орієнтоване адміністрування, цифровий моніторинг, превентивне інформування, диференційоване застосування контролю та розвиток партнерської взаємодії. При цьому доцільно зберігати національну специфіку, поступово інтегруючи міжнародні практики в українську систему податкового адміністрування. Такий підхід уже відповідає напрямкам реформи ДПС, а до 2030 року управління податковими ризиками визначено як перспективний стандарт роботи служби [28].

Інтерпретація результатів. Проведений ретроспективний аналіз показав, що податковий комплаєнс формувався не як окремий інструмент контролю, а як результат поступової зміни самої філософії податкового адміністрування. Взаємодія держави з платником пройшла шлях від переважно фіскально-контрольної моделі до сервісної, ризик-орієнтованої та партнерської. Відповідно, змінювався і характер впливу: від реагування на вже вчинене порушення — до його попередження та управління ризиком.

Виявлена закономірність полягає у послідовному зміщенні центру комплаєнсу від контролю до превенції. Ризик-орієнтований підхід став своєрідною сполучною ланкою між традиційним контролем і сучасним cooperative compliance. Він дозволив диференціювати платників за рівнем ризику, спрямовувати контрольні ресурси на проблемні сегменти та застосовувати до сумлінних платників переважно інформаційні й сервісні заходи. Така логіка відповідає сучасному підходу OECD до управління compliance-ризиками.

Порівняння національних практик засвідчило, що універсальної моделі податкового комплаєнсу не існує. Спільними для провідних країн є цифровізація, управління ризиками, використання аналітики даних, добровільне виправлення помилок та посилення взаємодії з платниками. Водночас співвідношення



контрольних і партнерських інструментів відрізняється залежно від інституційного середовища [3, с. 312]. Це дає підстави розглядати міжнародний досвід не як готову модель для копіювання, а як сукупність практик, які потребують адаптації.

Окремо встановлено, що цифрова трансформація змінює не лише технічні засоби адміністрування, а й саму природу комплаєнсу. Автоматизоване зіставлення даних, електронна звітність, аналітичні моделі та штучний інтелект створюють можливість переходу від періодичного контролю до постійного моніторингу ризиків [7, с. 406]. У результаті податковий комплаєнс стає більш проактивним, адресним і персоналізованим.

Отже, результати підтверджують, що сучасний податковий комплаєнс розвивається за логікою «контроль → ризик-менеджмент → превенція → партнерство → цифрове прогнозування». Саме ця закономірність дає підстави розглядати податковий комплаєнс як один із ключових напрямів трансформації податкового адміністрування у світі.

Порівняння з іншими дослідженнями. Отримані результати загалом узгоджуються з висновками сучасних зарубіжних дослідників, однак доповнюють їх ретроспективним баченням розвитку податкового комплаєнсу. Зокрема, L.M. Batrancea, A. Nichita, R. De Agostini та ін. довели, що довіра до податкових органів стимулює добровільний комплаєнс, тоді як владні повноваження переважно посилюють вимушене дотримання податкових правил. Цей висновок підтверджує встановлену нами тенденцію до переходу від суто контрольної моделі до поєднання контролю, довіри та партнерської взаємодії.

Близькі результати отримали Castañeda N. [5, с. 113], Hesami S., Jenkins H., Jenkins G. P. [8, с. 1], L. Su [10, с. 175], які дослідили cooperative approach до корпоративного податкового комплаєнсу. Автори встановили позитивний зв'язок між якістю взаємодії платника з податковою адміністрацією та дотриманням податкових обов'язків. Наші результати підтверджують це положення, але водночас показують, що партнерський підхід не усуває необхідності контролю, а



змінює його характер — від масового до ризик-орієнтованого.

Водночас дослідження M. A. Siglé, S. Goslinga, R. F. Speklé, L. E. C. J. M van der Hel [1] демонструє важливість внутрішнього податкового контролю підприємств. На основі даних великих організацій автори встановили, що вища якість Tax Control Framework позитивно пов'язана з дотриманням вимог щодо ПДВ та зменшенням як ненавмисних, так і навмисних помилок. Це доповнює наш висновок про те, що сучасний комплаєнс формується не лише зовнішнім контролем держави, а й розвитком внутрішніх механізмів управління податковими ризиками підприємства.

Важливе значення для інтерпретації отриманих результатів мають праці OECD, зокрема підходи, сформовані у межах Tax Administration 2024. OECD підтверджує, що compliance risk management залишається основою сучасного податкового адміністрування, але його реалізація дедалі більше спирається на автоматизовані перевірки, зіставлення даних та аналітичні інструменти [16]. Наше дослідження розвиває цю позицію, розглядаючи цифровізацію не просто як технічне вдосконалення адміністрування, а як новий етап еволюції податкового комплаєнсу, на якому ризики можуть виявлятися та оцінюватися ще до виникнення порушення.

Певна розбіжність із окремими дослідженнями полягає у трактуванні довіри та контролю як альтернативних механізмів комплаєнсу. Результати L.M. Batrancea, A. Nichita, R. De Agostini та ін. засвідчують різний вплив довіри й владних повноважень на добровільний та вимушений комплаєнс [2]. Натомість проведений нами аналіз свідчить, що в сучасних моделях ці механізми дедалі частіше поєднуються: довіра створює основу для добровільного виконання обов'язків, ризик-менеджмент забезпечує адресність контролю, а цифрові інструменти підвищують його точність.

Таким чином, результати дослідження переважно підтверджують висновки дослідників, а також сучасні підходи OECD. Водночас власний внесок полягає у



поєднанні цих положень у цілісну ретроспективну модель, відповідно до якої податковий комплаєнс розвивається за послідовністю контроль, сервісна взаємодія, управління ризиками, партнерство, цифрове прогнозування [13]. Такий підхід дозволяє пояснити не лише окремі механізми комплаєнсу, а й логіку їх поступової трансформації.

Наукова новизна (розгорнуто). Наукова новизна дослідження полягає у систематизації еволюції податкового комплаєнсу у світовій практиці та визначенні закономірностей його переходу від фіскально-контрольної до сервісної, ризик-орієнтованої, партнерської та цифрово-аналітичної моделі. На відміну від підходів, у яких податковий комплаєнс розглядається переважно як сукупність процедур дотримання податкового законодавства, у дослідженні його розвиток представлено як інституційну трансформацію взаємовідносин між державою і платником податків.

Удосконалено підхід до періодизації становлення податкового комплаєнсу. Запропоновано виокремлювати п'ять етапів: фіскально-контрольний, сервісний, ризик-орієнтований, партнерський (cooperative compliance) та цифрово-аналітичний. Критеріями їх розмежування визначено модель взаємодії держави і платника, характер державного впливу, спосіб управління податковими ризиками, рівень добровільності та технологічну основу адміністрування.

Обґрунтовано, що ризик-орієнтований підхід є центральною ланкою еволюції податкового комплаєнсу. Саме його розвиток забезпечив перехід від універсального контролю до диференційованого реагування, за якого інтенсивність державного впливу залежить від рівня податкового ризику. Подальше поєднання risk management із цифровими технологіями створило передумови для переходу від реагування на порушення до прогнозування потенційних ризиків [12, с. 1].

Розвинуто положення щодо ролі міжнародних інституцій у становленні податкового комплаєнсу. Встановлено, що OECD, IMF, ЄС, CIAT та IOTA виконують взаємодоповнюючі функції — від формування концептуальних



принципів і методичних рекомендацій до поширення практик та забезпечення міжнародного обміну інформацією [20]. Це дозволяє розглядати сучасний податковий комплаєнс як результат не лише національного розвитку, а й поступової міжнародної конвергенції податкових практик.

Практичне значення (розгорнуто). Практичне значення результатів полягає у можливості їх використання для подальшого вдосконалення системи податкового адміністрування України з урахуванням міжнародних тенденцій. Запропонована періодизація та визначені характеристики моделей можуть бути використані Державною податковою службою України під час удосконалення системи управління податковими ризиками, розроблення комплаєнс-стратегій і диференціації заходів впливу залежно від поведінки та рівня ризику платника.

Результати дослідження можуть бути корисними для формування державної податкової політики, зокрема під час розроблення нормативних та організаційних механізмів розвитку добровільного виконання податкових обов'язків. Практичну цінність має обґрунтована у дослідженні необхідність поєднання контрольних процедур із консультуванням, превентивним інформуванням, цифровими сервісами та можливістю добровільного виправлення помилок.

Для підприємств і платників податків результати можуть бути використані при формуванні власних систем внутрішнього податкового контролю та управління податковими ризиками. Зокрема, досвід cooperative compliance і Tax Control Framework може бути адаптований великим та середнім бізнесом для своєчасного виявлення податкових ризиків, контролю правильності звітності та підвищення податкової прозорості.

Практичні висновки також можуть використовуватися професійними об'єднаннями, аудиторськими та консалтинговими компаніями під час розроблення рекомендацій для платників щодо організації податкового комплаєнсу. Особливо актуальним це є для підприємств, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність або мають складні транскордонні операції.



Нарешті, результати створюють основу для подальших наукових досліджень. Перспективним напрямом є розроблення методики оцінювання рівня податкового комплаєнсу в Україні, визначення взаємозв'язку між цифровізацією податкового адміністрування та добровільною сплатою податків, а також оцінювання ефективності української моделі управління комплаєнс-ризиками порівняно з практиками держав ЄС та OECD.

Висновки. Проведене дослідження показало поступову еволюцію податкового комплаєнсу — від фіскально-контрольної до ризик-орієнтованої, сервісної, партнерської та цифрової моделі. Ключовим елементом цієї трансформації стало управління податковими ризиками, що дає змогу диференціювати заходи впливу відповідно до поведінки платника.

Порівняння національних моделей засвідчило спільну тенденцію до розвитку превентивних заходів, цифровізації та стимулювання добровільного виконання податкових обов'язків. Водночас механізми їх реалізації різняться, тому міжнародний досвід потребує адаптації до інституційних і правових умов кожної держави.

Окремо підтверджено зростання значення cooperative compliance, у межах якого податковий орган і платник спільно працюють над виявленням та врегулюванням податкових ризиків. За даними OECD, такі механізми вже поширені у значній частині податкових адміністрацій, насамперед щодо великих платників.

Подальші дослідження доцільно спрямувати на розроблення методики оцінювання рівня податкового комплаєнсу в Україні, визначення показників його ефективності, дослідження впливу цифровізації на добровільну сплату податків та оцінювання результативності запровадженої системи управління комплаєнс-ризиками. Перспективним є також порівняння української моделі з практиками держав ЄС та OECD після накопичення достатнього масиву національних даних.



Список використаних джерел

1. Siglé M. A., Goslinga S., Speklé R. F., van der Hel L. E. C. J. M. The cooperative approach to corporate tax compliance: An empirical assessment. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 2022. Vol. 46. 100447. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2022.100447>
2. Batrancea, L.M., Nichita, A., De Agostini, R. *et al.* A self-employed taxpayer experimental study on trust, power, and tax compliance in eleven countries. *Financ Innov*. 2022. Vol. 8, 96. <https://doi.org/10.1186/s40854-022-00404-y>
3. Al-Maghrebi M. S., Sapiei N. S., Abdullah M. Power, Trust and Transparency as Determinant Factors of Tax Compliance: A Systematic Review. *Journal of Tax Reform*. 2022. Vol. 8(3). Pp. 312–335. <https://doi.org/10.15826/jtr.2022.8.3.124>
4. Jesús C.-G. Trust in Institutions and Tax Compliance. A Multilevel Analysis of the Regions of Spain. *Journal of Finance and Financial Law*. 2022. November. pp. 81-97. <https://doi.org/10.18778/2391-6478.S.2022.06>
5. Castañeda N. Fairness and Tax Morale in Developing Countries. *St Comp Int Dev*. 2024. Vol. 59. Pp. 113–137. <https://doi.org/10.1007/s12116-023-09394-z>
6. Trifan V. A., Szentesi S. G., Cuc L. D., Pantea M. F. Assessing Tax Compliance Behavior Among Romanian Taxpayers: An Empirical Case Study. *Sage Open*. 2023. Vol. 13(3). <https://doi.org/10.1177/21582440231195676>
7. Lancee B., et al. When the agency wants too much: Experimental evidence on unfair audits and tax compliance. *Journal of Economic Behavior & Organization*. 2023. Vol. 214. Pp. 406–442. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2023.08.011>
8. Hesami S., Jenkins H., Jenkins G. P. Digital Transformation of Tax Administration and Compliance: A Systematic Literature Review on E-Invoicing and Prefilled Returns. *Digital Government: Research and Practice*. 2024. Vol. 5(3). Pp. 1–20. <https://doi.org/10.1145/3643687>
9. Kotsogiannis C., et al. E-invoicing, tax audits and VAT compliance. *Journal of Public Economics*. 2025. Vol. 172. 103403.



<https://doi.org/10.1016/j.jdeveco.2024.103403>

10. Su L. Tax administration digitization and corporate tax avoidance: a quasi-natural experiment based on the Golden Tax III project in China. *Baltic Journal of Economics*. 2025. Vol. 25(1). Pp. 175–199.
<https://doi.org/10.1080/1406099X.2025.2488723>

11. Chen S., Liu Zh., Cai W. Digital transformation and tax compliance in Chinese industrial sector. *International Review of Financial Analysis*. 2025. Vol. 102. 104116.
<https://doi.org/10.1016/j.irfa.2025.104116>

12. Anjarwi A. W. The digital transformation of tax audits: how AI, big data, blockchain, and advanced analytics are reshaping tax evasion detection. *Journal of Business Analytics*. 2026. 1–12. <https://doi.org/10.1080/2573234X.2026.2644363>

13. Tax Administration 2022. Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2022_1e797131-en.html

14. Towards Seamless Taxation. Supporting SMEs to Get Tax Right. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/05/towards-seamless-taxation_ac6a5d46/656c89ab-en.pdf

15. Tax Morale II. Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/09/tax-morale-ii_c4b78221/7587f25c-en.pdf

16. Tax Administration 2024. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/11/tax-administration-2024_5c4606e4/2d5fba9c-en.pdf

17. Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2013/07/co-operative-compliance-a-framework_g1g2ef19/9789264200852-en.pdf



18. Co-operative Tax Compliance Building Better Tax Control Frameworks.
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2016/05/co-operative-tax-compliance_g1g66744/9789264253384-en.pdf

19. Tax Administration 2025. Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies.
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/11/tax-administration-2025_6360fad8/cc015ce8-en.pdf

20. Betts S. E. Revenue Administration: Compliance Risk Management: Overarching Framework to Drive Revenue Performance. *Technical Notes and Manuals*. 2022 Vol.005. <https://doi.org/10.5089/9798400215216.005.A001>

21. Aslett J., González G., Hamilton S., Pecho M. Tax Administration: Essential Analytics for Compliance Risk Management. *Technical Notes and Manuals*. 2024.Vol. 001. <https://doi.org/10.5089/9798400260063.005>

22. HMRC's framework for co-operative compliance.
<https://www.gov.uk/guidance/hmrcs-framework-for-co-operative-compliance>

23. Widt D. D., Oats L. Imagining cooperative tax regulation: Common origins, divergent paths. *Critical Perspectives on Accounting*. 2024. Volume 99. 102446.
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2022.102446>

24. Tax Administration Digitalisation and Digital Transformation Initiatives.
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/06/tax-administration-digitalisation-and-digital-transformation-initiatives_87f43a78/c076d776-en.pdf

25. Taking Stock of Progress on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. OECD and Global Forum Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors.
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/07/taking-stock-of-progress-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes_cf7047a4/afddc8c5-en.pdf



26. 2024 Progress Report on Tax Co-operation for the 21st Century. OECD Report for the G7 Finance Ministers and Central Bank Governors. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/05/2024-progress-report-on-tax-co-operation-for-the-21st-century_04203c8a/24adfedf-en.pdf

27. ДПС впроваджує у своїй діяльності міжнародні практики в управлінні податковими ризиками (комплаєнс-ризиками). 2024. <https://tax.gov.ua/baneryi/sistema-upravlinnya-podatkovimi-rizikami/povidomlennya/837763.html>

28. Від фіскального контролю до партнерства: як ДПС впроваджує експериментальну систему податкового комплаєнсу. 2026. <https://tax.gov.ua/baneryi/sistema-upravlinnya-podatkovimi-rizikami/povidomlennya/986855.html>