УДК 336.22:34-021.261
DOI https://doi.org/10.32782/yuv.v2.2025.29

Р. Рудень,
аспірант
Національного університету біоресурсів
і природокористування України

ПРАВОВИЙ ФЕНОМЕН ПОДАТКОВОГО КОМПЛАЄНСУ

Вступ. Останнім часом відносини між платниками податків та податковими органами зазнають змін. Подекуди їх регулювання виходить за межі класичного адміністративного права та набуває міждисциплінарного характеру, а самі відносини перетворюються на партнерські замість владно-розпорядчих.

Такі трансформації є наслідком розуміння неможливості досягти високого рівня дотримання платниками податків вимог податкового законодавства виключно на переконанні їх у невідворотності настання відповідальності у разі порушення закону.

Наріжним каменем забезпечення контролю за дотриманням податкового законодавства є обмеженість ресурсів, які виділяються для цього державою. Неможливість охопити увагою податкових органів всіх платників податків в межах строків позовної давності спричиняє нагальну проблему не лише цілеспрямованого та ефективного розподілу замалих ресурсів між завеликою кількістю платників податків, а і застосування інших, відмінних від суто контрольних, підходів до забезпечення дотримання платниками податків вимог податкового законодавства.

З огляду на це подальшого розвитку набуває таке явище, як комплаєнс, який можна представити симбіозом права та етики. На комплаєнс покладаються сподівання врегулювати ту частину суспільних відносин, яку неможливо покласти у норми закону.

Складне податкове законодавство, яке не може охопити собою всі можливі випадки, містить велику кількість прогалин та колізій. Інколи тлумачення норм податковими органами та платниками податків значно різняться. Тому, узгоджене тлумачення платникам податків доцільно знати до моменту декларування податкових зобов'язань. З цього випливає необхідність залучення податкових органів до участі у комплаєнсі, що за своєю суттю є спільним комплаєнсом, за якого дотримання вимог податкового законодавства базується на спільному однаковому розумінні закону.

Однак, будучи міждисциплінарним явищем, спільний податковий комплаєнс стикається з певними протиріччями у сфері дотримання вимог відмінного від податкового законодавства, в першу чергу, інформаційного.

Україна має власну історію податкового комплаєнсу, яка досягла нового рівня з внесенням змін до Податкового кодексу України у частини закріплення терміну комплаєнс, окреслення пов'язаної з ним системи заходів та процедур.

Особливостям правового феномену податкового комплаєнсу, окресленню конфліктних ліній, які стоять на заваді повномірній його реалізації, з метою визначення подальших кроків його врегулювання і присвячена дана стаття.

Постановка проблеми. Комплаєнс у сучасному сприйнятті представляється симбіозом права та етики, системою, яка охоплює аспекти дотри-

© Рудень Р., 2025

мання як букви, так і духу закону. На комплаєнс покладаються сподівання врегулювати ту частину суспільних відносин, яку неможливо покласти у норми закону. Специфіка податкового комплаєнсу полягає у наявності додатково до вимог податкового законодавства власного тлумачення його податковими органами, які наділені контролюючими функціями. Таким чином, досягнення податкового комплаєнсу у значній мірі залежить і від розуміння платників податків податкової позиції податкових органів. Така поінформованість доцільна до моменту декларування платниками податків податкових зобов'язань та до вжиття податковими органами заходів податкового контролю. Податкові органи в умовах обмеженості ресурсів для здійснення заходів податкового контролю та для організації їх оптимального розподілення зацікавлені у розумінні податкової позиції платників податків, особливостей їх комерційної діяльності та її податкових наслідків.

Метою наукової статті є визначення особливостей сутності та концептуальних засад інституту податкового комплаєнсу, напрямів його розвитку та виокремлення перспектив подальшого закріплення у нормах права.

Методи дослідження. Аналіз літератури та нормативних документів; історико-правовий метод; порівняльний аналіз; метод системного підходу; синтез та узагальнення.

Результати дослідження. Встановлено, що етичний аспект податкового комплаєнсу полягає в спільній прозорості та відкритості платників податків та податкових органів. Для податкових органів це розуміння податкової позиції платників податків, комерційних мотивів їх діяльності та її податкових наслідків. Для платників податків це рання податкова визначеність, яка полягає у обізнаності з тлумаченням податкового законодавства податковими органами, та надання більшої прозорості щодо стратегії управління ризиками, включно з описом типів поведінки або операцій, які податкові органи вважають ризиковими, та способів реагування на них.

Визначено, що врегулювання суспільних інформаційно-податкових відносин у системі податкового комплаєнсу у частині забезпечення прозорості та відкритості є перспективним та потребує відповідного інформаційно-правового забезпечення з урахуванням сучасних тенденцій.

Аналіз останніх досліджень. Дослідження комплаєнсу, різновидом якого є податковий комплаєнс, триває з моменту появи його як явища в банківській сфері у 50–60 роках XX століття.

На сучасному етапі свої роботи присвятили питанням комплаєнсу та податковому комплаєнсу такі вітчизняні вчені та дослідники: Кобєлєва Т.О., яка дослідила організаційно-економічний механізм забезпечення комплаєнс-безпеки промислового підприємства, Коломієць П.В., який розглянув комплаєнс як інструмент податкової безпеки України, Мулик А.К., яка присвятила роботу господарсько-правовому аспекту комплаєнсу у сфері банківської діяльності, Можаровський М.Ю., який вивчав правові засади регулювання комплаєнс у сфері господарювання, Бойко С.В., Дем'яненко Т.Є., Корніенко М.В., які дослідили теоретичну архітектоніку податкового комплаєнсу платника податків, Лега О.В., Безкровний О.В., Роман Д.В., Шевченко А.О., Турченко А.Ю., які здійснили аналіз сутності категорії «податковий комплаєнс», визначення основних підходів до його впровадження в залежності від розміру підприємства, Осаволюк О.О., який дослідив теоретичні аспекти та законодавче закріплення податкового комплаєнсу, Сарахман О.М., Мороз В.П., Шурпенкова Р.К., які присвятили роботу розробці та обґрунтуванню стратегічних підходів до управління податковими ризиками як складовій податкового комплаєнсу, та інші.

Виклад основного матеріалу. Історія становлення комплаєнсу цілковито складає бурхливу історію скандалів, які стояли на межі закону та етики. Саме ці події і визначили його сутність, змістивши акцент із очевидної необхідності дотримання вимог та норм на те, як можна забезпечити таке дотримання.

На думку Джона МакКессі (John MacKessy) зародженню комплаєнсу слугували події початку XX століття, коли художній твір «Джунглі» з описом жахливих умов праці спричинив не лише тертя між приватним бізнесом та клієнтами, а й призвів до виникнення етичного питання про недовіру клієнтів до бізнесу та появу ініціатив громадської безпеки [1].

Ключовою подією становлення системи комплаєнсу науковці вважають підписання Закону про іноземні корупційні правопорушення (Foreign Corrupt Practices Act of 1977) у 1977 році [1, 2, 3], який став реакцією на численні факти підкупу іноземних чиновників з метою отримання іноземних державних контрактів або переваг у торгах. Закон зобов'язував емітентів вести книги, записи та рахунки, які достатньо детально, точно та чесно відображають операції з активами, розробити та підтримувати систему внутрішнього контролю бухгалтерського обліку, достатню для забезпечення розумної впевненості, що транзакції виконуються відповідно до загального або спеціального дозволу керівництва, операції реєструються для того, щоб дозволити підготовку фінансових звітів відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

Потужним зовнішнім стимулом для створення організаціями офіційних програм комплаєнсу стали інструкції Федеральні рекомендації з винесення вироків для організацій (Federal Sentencing Guidelines for Organizations) 1991 року. Інструкції передбачали пониження категорії вироку за порушення у разі впровадження в організації ефективної програми комплаєнсу. Даний факт надавав раціональності та практичної цінності комплаєнсу. Наслідком став розквіт комплаєнсу в сподіванні отримати право на пом'якшення покарання, якщо корпорація стане об'єктом розслідування та будуть виявлені порушення. Програма мала б не тільки встановлювати стандарти та процедури для запобігання та виявлення злочинної поведінки, але й активно сприяти культурі, яка заохочує етичну поведінку та дотримання закону [4, 1, 3].

Саме тому Шон Дж. Гриффіт (Sean J. Griffith) вважав, що комплаєнс означає внутрішню структуру управління, яку нав'язують фірмі ззовні правоохоронці, тобто за своїм походженням комплаєнс є екзогенним. Запровадження структур управління, спрямованих на дотримання вимог, є новою формою здійснення урядової влади. У цьому випадку уряд не просто встановлює правила, яких мають дотримуватися компанії, як це відбувається при ухваленні нових законів та нормативних актів, і не просто коригує традиційні інструменти – рівень нагляду та розмір санкцій – щоб забезпечити виконання чинного законодавства. Замість цього через механізм комплаєнсу уряд визначає, *як* саме компанії повинні дотримуватися вимог, нав'язуючи конкретні структури управління, спеціально розроблені для зміни того, як компанія веде свій бізнес. Функція комплаєнс – це засіб, за допомогою якого фірми адаптують поведінку до правових, регулятивних і соціальних норм. Таке бачення цілком відповідає ізоморфному розумінню комплаєнсу як замінника державної регуляторної практики [5, 6, 7].

Кримінальний процес у справі Arthur Andersen, LLP під час скандалу з Enron і побічні наслідки, пов'язані з засудженням фірми, підкреслили складність для прокурорів викорінити корпоративне шахрайство. Посилення чутливості до ролі організації-відпові-

дача в бізнесі, регіоні чи політичному середовищі спричинило низову зміну стратегії правоохоронних органів. Тепер у центрі уваги було реформування корумпованої корпоративної культури, а не звинувачення, переслідування та покарання корпорацій [1].

Наслідком судового переслідування корпорацій Enron у 2001 році та WorldCom у 2002 році через викриття маніпуляцій у бухгалтерській звітності, здійснених з метою підтримки високого курсу акцій, стало витлумачення такої поведінки як неетичної та незаконної.

Реакцією на цей та інші скандали того часу стало прийняття Закону Сарбейнса-Оксли (Sarbanes-Oxley Act of 2002), яким було введено термін «комплаєнс» до офіційної термінології в США. Закон максимально посилив вимоги до регулювання ринку цінних паперів і фінансової звітності з метою недопущення корпоративних скандалів, у тому числі корупційного характеру. У законі під поняттям «комплаєнс» розуміється забезпечення дотримання законів, правил, професійних стандартів, що стосуються підготовки та подання аудиторських звітів, а також обов'язків і відповідальності бухгалтерів, аудиторських фірм та пов'язаними з ними особами. Також закон зобов'язував встановлювати правила етики та стандарти поведінки, які передбачали чесну та етичну поведінку, повне, справедливе, точне, своєчасне та зрозуміле розкриття інформації у періодичних звітах та дотримання чинних державних правил і нормативно-правових актів [8].

У своїх дослідженнях науковці доходять майже одностайної думки, що найбільш значуща спроба врегулювання суспільних відносин на основі комплаєнсу була зроблена у квітні 2005 року Базельським комітетом з банківського нагляду у документі Комплаєнс та функція комплаєнс у банках (Compliance and the compliance function in banks) [3, 7, 9, 1, 11, 12].

Базельський комітет з банківського нагляду у вирішенні проблем банківського нагляду та покращення ефективної практики в банківських організаціях визнав провідною роль комплаєнс-ризиків та функцію комплаєнсу у банках. Було наголошено на необхідності дотримання банком високих стандартів у веденні своєї діяльності та прагнення дотримання як духу, так і букви закону.

Закони, правила та стандарти комплаєнсу охоплюють такі питання, як дотримання належних стандартів ринкової поведінки, управління конфліктами інтересів, справедливе ставлення до клієнтів і забезпечення відповідності наданих порад клієнтам. Вони включають конкретні сфери, такі як запобігання відмиванню грошей і фінансуванню тероризму, а також можуть стосуватися податкових законів, які є важливими для структурування банківських продуктів або надання порад клієнтам. Банк, який свідомо бере участь у транзакціях, які призначені для того, щоб клієнти уникали регуляторних або фінансових звітних вимог, ухилялися від податкових зобов'язань або сприяли незаконним діям, піддає себе значним ризикам у сфері забезпечення комплаєнсу.

Закони, правила та стандарти забезпечення відповідності мають різні джерела, включаючи основне законодавство, правила та стандарти, видані законодавцями та наглядовими органами, ринкові звичаї, кодекси практики, що пропонуються галузевими асоціаціями, а також внутрішні кодекси поведінки, які застосовуються до співробітників банку. З огляду на вищезгадані причини, ці стандарти ймовірно виходять за межі того, що є юридично обов'язковим, і охоплюють більш широкі стандарти цілісності та етичної поведінки [13].

На важливості морально-етичної компоненти комплаєнсу наголошують і вітчизняні вчені. За визначенням Правдивої Л. комплаєнс – це етична

поведінка, законослухняність [10]. Уточнюючи визначення комплаєнсу, Нєізвєстна О. представляє його як сукупність вбудованих в кожний бізнес-процес організації функцій, спрямованих на дотримання внутрішніх стандартів ведення бізнесу, корпоративної етики та законодавчих і нормативних вимог з метою досягнення найвищої ефективності фінансово-господарської діяльності [14].

На думку Москаленко Н. В. у системі комплаєнсу важливу роль призначено внутрішнім корпоративним нормам і правилам, прийнятим у конкретній галузі, тому що він трактується не тільки як правомірне ведення бізнесу, а й як етичне. Зараз бачення комплаєнс-контролю вийшло на новий рівень розуміння бізнесу і вже стало невід'ємною його частиною. Як наслідок, виник його поділ на два аспекти: правовий та етичний [15].

Аналізуючи сучасний стан ринку з підвищеною конкуренцією, Нерсесян Г. А. та Герасименко А. Ю. акцентують, що питання комплаєнсу як відповідності нормам законодавства, правилам етики та моралі набуває максимальної актуальності [3].

Виходячи з визначення у більшості словників, Бабяк Н. Д., Білоцька І. А., Старушик Ю. В. констатують значення комплаєнсу як втілення в життя чужих очікувань. У цьому контексті правила, закони й законодавчі норми, етичні цінності, мораль і принципи можуть бути згруповані разом як набір очікувань [16].

На переконання Мулик А.К. комплаєнс є основою для побудови управлінської системи, яка гарантує, що діяльність організації відповідає законодавчим вимогам і етичним стандартам та пропонує визначати банківський комплаєнс як обов'язковий комплекс заходів забезпечення дотримання вимог законодавства, регуляторних актів, внутрішніх політик та процедур, міжнародних стандартів у сфері банківської діяльності, а також етичних стандартів. Виокремлює такі основні ознаки комплаєнсу, які спрямовані на забезпечення правильного функціонування організації у відповідності з законодавством, нормами та внутрішніми правилами: відповідність законодавчим нормам та регуляторним вимогам, етичність, прозорість, систематичний моніторинг, адаптивність, інтегрованість [17].

У процесі дослідження поняття «комплаєнс» Коршун А. поглиблює дискусію про його правову та етичну складову та задається справедливим питанням щодо того, хто визначає те, що компанія вже має етичну поведінку (є законослухняною) і функціонує відповідно до законодавства, найкращих практик ведення бізнесу, рекомендацій саморегулівних організацій, а також як може визначатись фактичне дотримання норм таким суб'єктом, якщо він здійснює господарську діяльність безперервно [18]. На нашу думку, у відповіді на це питання криється і відповідь на питання законодавчого зобов'язання впровадження комплаєнсу, оскільки закон цілком логічно передбачає наявність не лише вимоги про впровадження, а й контролю не лише наявності системи комплаєнсу, а й його відповідності стандартам та якості, відповідальності за неналежне його впровадження та функціонування.

Далі Коршун А. пропонує використовувати визначення комплаєнсу, яке передбачає орієнтацію не лише на обов'язкові вимоги і правила, але і на добровільно взяті на себе суб'єктом господарювання зобов'язання. На думку автора комплаєнс не слугує додатковим заходом державного нагляду (контролю) [18].

На розмежуванні податкового комплаєнсу та податкової дисципліни наголошує Осаволюк О. О. та зазначає, що податковий комплаєнс більш зосереджений на технічних аспектах виконання податкових обов'язків, включаючи збір і звітність, тоді як податкова дисципліна включає ширший аспект саме етичності, свідо-

мого ставлення та відповідальності до сплати податків. Податкова дисципліна зосереджена там, де учасники податкових правовідносин прагнуть не тільки виконують свої формальні обов'язки, але й дотримуватися духу законності [12].

Деякі науковці задаються питанням низького рівня унормування комплаєнсу [11, 12]. Однак, на наш погляд, пригадавши його етичну природу, саме базовою етичністю комплаєнсу і можна пояснити таке слабке його законодавче оформлення. Непросто повно описати у законі суспільні відносини, описати правильну та неправильну поведінку у законі майже неможливо.

Документи Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), яка є унікальним форумом і центром знань, що надає дані, аналітику та найкращі практики у сфері державної політики, у тому числі боротьбі з міжнародними ухиленнями від сплати податків, та стандарти якої стали глобальними орієнтирами у сфері оподаткування, відображають еволюціонування уяви про податковий комплаєнс [19].

У 1997 році Комітет з фінансових питань ОЕСР у практичній записці «Управління ризиками» узагальнив опис управління ризиками, та визнав, що ряд національних податкових органів почали використовувати принципи управління ризиками, щоб краще розподілити обмежені ресурси для досягнення оптимальної стратегії дотримання податкового законодавства, спрямованої на досягнення найкращого загального результату.

Предметом розгляду Інструкції ОЕСР Управління комплаєнс-ризиками: управління та покращення податкового комплаєнсу («Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance») від жовтня 2004 року стали переваги застосування підходу до управління ризиками для виявлення та реагування на податкові комплаєнс-ризики.

Податкові органи відіграють центральну роль (і зацікавлені) у забезпеченні того, щоб платники податків розуміли свої зобов'язання відповідно до законодавства. Зі свого боку, платники податків відіграють важливу роль у виконанні своїх зобов'язань, оскільки в багатьох ситуаціях лише вони можуть знати, що вони мають зобов'язання за законом.

До переваг управління ризиками для платників податків, які діють прозоро й не становлять значного ризику, належить більша спільна взаємодія з податковими органами та, відповідно, зменшення витрат на дотримання податкового законодавства. Якщо платники податків допомагають податковим органам покращити оцінку ризиків, краще розпізнавати низький ризик, не ініціювати зайвих перевірок і, таким чином, зменшити витрати на дотримання вимог та сприяти досягненню податкової визначеності, платник податків може отримати більш ранню податкову визначеність [20].

Особливістю вітчизняного механізму функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) є те, що управління буде відбуватися без залучення до процесу платника податків безпосередньо [21].

У Керівних принципах ОЕСР для багатонаціональних підприємств (OECD Guidelines for Multinational Enterprises) 2011 року зазначається, що підприємства повинні дотримуватися як букви, так і духу податкового законодавства та нормативних актів країн, у яких вони працюють. Дотримання духу закону означає розпізнавання та дотримання намірів законодавчої влади. Однак, таке тлумачення не вимагає від підприємства сплати податків, які перевищують суму, передбачену законодавством. Підприємство дотримується духу податкового законодавства та нормативних актів, якщо воно вживає обґрунтованих заходів для визна-

чення наміру законодавчого органу та тлумачить ці податкові правила відповідно до цього наміру у світлі законодавчих формулювань та відповідної сучасної законодавчої історії. Операції не повинні структуруватися таким чином, щоб мати податкові результати, які суперечать основним економічним наслідкам операції, якщо не існує спеціального законодавства, розробленого для досягнення такого результату. У цьому випадку підприємство має обґрунтовано вважати, що операція структурована таким чином, щоб отримати податковий результат для підприємства, який не суперечить намірам законодавчої влади [22].

Дослідження ролі податкових посередників (Study into the Role of Tax Intermediaries) 2008 року, здійснене дослідницькою групою представників Податкової та митної служби Її Величності Сполученого Королівства та Секретаріату ОЕСР, розкривало зміст концепції так званих «розширених відносин», які заохочують податкові органи налагоджувати відносини з великими платниками податків на основі довіри та співпраці. Зазначений термін відрізняв цей підхід від базових відносин, заснованих на зобов'язаннях.

У дослідженні було визначено ключові принципи для встановлення більшої співпраці між платниками податків і податковими органами: розуміння, що ґрунтується на комерційній обізнаності, неупередженості, пропорційності, відкритості через розкриття інформації та прозорості з боку податкових органів та з боку платників податків.

У дослідженні пояснюється, що без чіткого розуміння комерційних мотивів, що стоять за операціями та діяльністю великих корпоративних платників податків, податковим органам легко помилитися в інтерпретуванні загального контексту тієї чи іншої операції або дії, що може призвести до неминучих і потенційно дорогих спорів та невизначеності.

Щоб бути ефективним, управління ризиками повинно ґрунтуватися на актуальній, релевантній та надійній інформації. Найбільш всеохопним джерелом такої інформації є сам платник податків, тому дослідження було зосереджене на вивченні того, як розвинути взаємовідносини між податковими органами та великими корпоративними платниками, які б сприяли обміну інформацією – через раннє розкриття потенційних податкових питань і підвищену прозорість.

Щодо відкритості податковим органам рекомендувалось розглянути можливість надання більшої прозорості щодо стратегії управління ризиками, включно з описом типів поведінки або операцій, які вони вважають ризиковими, та способів реагування на них. Однак зазначалося, що податкові органи не повинні оприлюднювати повну інформацію про те, як відбираються платники податків або питання для перевірки, включаючи алгоритми, які використовуються у комп'ютеризованих системах оцінки ризиків, оскільки це може спровокувати недобросовісну поведінку з боку деяких платників [23].

Також на непрозорості інтегрованого застосування вхідних даних управління податковими компаєнс-ризиками акцентують увагу автори Технічних приміток Податкове адміністрування. Базова аналітика для управління податковими комплаєнс-ризиками. У багатьох юрисдикціях конкретні техніки та методи, які використовуються, є конфіденційними та рідко розголошуються. В інших випадках певні деталі можуть публікуватися з різних причин – наприклад, щоб продемонструвати справедливість або підтримати пов'язані антикорупційні ініціативи [22].

На нашу думку, такі твердження є суперечливими, оскільки чи не є метою управління ризиками досягнення платниками податків таких показників, за яких ризики для них перестають існувати. У такому кон-

тексті принциповим є розкриття податковими органами інформації про ризики, у тому числі критичні показники, які на їх думку характеризують ризик. Досягнення вірного розуміння платниками податків тлумачення податковими органами ризику, його логіку та мотивацію існування можливе у разі оприлюднення алгоритмів оцінки ризиків.

На думку Коломійця П. В. комплаєнс відіграє важливу роль у створенні ефективних норм господарювання: він започатковує певний стандарт господарської поведінки, в основі якого – повна прозорість діяльності [9].

Овсієнко О.В. вважає, що виокремлення комплаєнсу в окремий напрям досліджень (відмінний від корпоративного контролю) відбулося багато у чому під впливом посилення вимог до підвищення якості корпоративного управління, забезпечення прозорості, інформаційної відкритості та етичної поведінки компаній. Ефективна система комплаєнсу, яка з-поміж іншого передбачає високу інформаційну відкритість та прозорість у діяльності компанії. Комплаєнс започатковує певний стандарт господарської поведінки, в основі якого – повна прозорість діяльності. Комплаєнс відіграє важливу роль у створенні ефективних норм господарювання: він започатковує певний стандарт господарської поведінки, в основі якого – повна прозорість діяльності [6].

Попри визнання важливості прозорості та відкритості у системі комплаєнсу принципи його інформаційно-правового забезпечення майже не досліджуються та не розвиваються. Ідеї відкритості та доступності інформації є непопулярними, сприймаються доволі неоднозначно як науковцями, так і суспільством, новації від законодавців та уряду у цій царині стикаються з обуренням та опором суспільства [24, 25].

Податковий кодекс України закріплює принцип прозорості створення та функціонування Електронного кабінету, призначеного для взаємодії між платниками податків та державними, у тому числі контролюючими, органами – обов'язкового оприлюднення методології реалізації положень цього Кодексу в роботі електронного кабінету [26]. Однак, практична реалізація цього більшою мірою декларативного принципу потребує окремого дослідження.

На нашу думку, не оприлюднення податковими органами алгоритмів, які лежать в основі управління комплаєнс-ризиками, суперечить одним з головних принципів спільного комплаєнсу, які є базовими – відкритості та прозорості податкових органів, а також тісно пов'язаним з цими принципами довіри платників податків до податкової системи. Вважаємо, що саме оприлюднення алгоритмів додає переконливості у питанні невідворотності настання відповідальності у разі порушення закону, переводячи абстрактний принцип у набір чітких та зрозумілих інструкцій.

Цілком прийнятною, на наш погляд є думка, висловлена у Звіті Форуму з податкового адміністрування ОЕСР Зміни у середовищі податкового комплаєнсу та роль аудиту (The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit) 2017 року, що нові технології, інструменти та аналітичні можливості розширюють спектр проактивних заходів, спрямованих на полегшення дотримання податкового законодавства. Це має наслідком зміну контексту, який визначає поведінку платників податків [27].

Однак розуміння принципів прозорості, викладене у цьому Звіті, на нашу думку суперечливе.

Стверджується, що розкриття інформації виходить за межі тієї, яку платники податків зобов'язані надавати відповідно до закону. Воно має включати будь-яку інформацію, необхідну податковому органу для проведення повномірної оцінки ризиків [27].

У той же час, погоджуємося з платниками податків, які вимагають від податкових органів чітких правил щодо обсягу інформації, яку потрібно розкривати. Однак Дослідницька група не поділяє цю позицію й вважає, що відносини, засновані на довірі та відкритості, не можуть базуватися на детальних правилах, а мають спиратися на загальні принципи. У країнах, де реалізуються ініціативи, засновані на концепції розширених відносин, не застосовуються жорсткі регуляторні рамки, а сторони самостійно визначають доречний рівень розкриття інформації.

Прозорість – це постійна рамка, в межах якої здійснюються окремі акти розкриття. Вона описує підхід сторін у межах розширених відносин до податкових питань, що створюють або можуть створити суттєвий ризик чи невизначеність [27].

Однак, як слушно акцентує Єрьоменко В.П., Державна податкова служба України здійснює комплаєнс у межах повноважень, визначених Податковим кодексом України. При цьому, комплаєнс у податковій сфері розуміється як комплекс заходів, які здійснюються податковим органом з метою сприяння добровільному дотриманню платниками податків вимог податкового законодавства, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи, за наявності підстав, у межах та спосіб, що визначені таким законодавством, шляхом управління податковими ризиками [28]. Тобто, вітчизняні податкові органи обмежені у своїх діях щодо податкового комплаєнсу законними межами та способами, що цілком відповідає положенням Конституції України.

Звіт Форуму з податкового адміністрування ОЕСР Спільний комплаєнс: Рамкова концепція. Від розширених відносин до спільного коплаєнсу (Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance) 2013 року використовує новий термін – «co-operative compliance». Цей термін чітко відображає суть підходу: він базується на співробітництві, спільних зусиллях податкової служби та платників податків з метою забезпечення податкового комплаєнсу, тобто сплати належної суми податку у належний час. При цьому підкреслюється важливість прозорості та розкриття інформації з обох сторін у межах такої системи – з метою більш ефективного та результативного зниження невизначеності щодо податкового статусу компаній.

З огляду на таке визначення пропонується вживати український аналог терміну – «спільний комплаєнс».

Відтоді як було опубліковано Дослідження 2008 року, практичний досвід реалізації програм співпраці у сфері податкового комплаєнсу допоміг уточнити ключові складові відкритості та прозорості з боку платників податків. По-перше, це наявність системи податкового контролю, яка є достатньо надійною, щоб надати податковому органу впевненість у достовірності даних, зазначених у податковій декларації, а також гарантує, що платник податків обізнаний про податкові позиції, які він зайняв і які є невизначеними або спірними. По-друге – це готовність добровільно розкривати такі позиції.

Підходи до комплаєнсу на основі співробітництва можна найкраще охарактеризувати як «Прозорість в обмін на визначеність». Ця концепція не може існувати без розкриття податкових ризиків, а саме внутрішні контрольні системи слугують гарантією того, що ці ризики будуть виявлені.

Перехід від «традиційного» підходу до контролю на спільний підхід у багатьох випадках є результатом розробки стратегії управління комплаєнс-ризиками. Обґрунтування таких стосунків полягає у створенні спільного підходу до покращення

управління податковими ризиками та загального дотримання податкового законодавства з перевагами для обох сторін.

Потрібно враховувати правові питання, такі як правила щодо розкриття інформації та конфіденційності, а також можливість надавати платникам податків визначеність заздалегідь – ще до подання декларації або навіть раніше – у межах моделі співпраці у сфері податкового комплаєнсу.

До основних переваг моделей спільного комплаєнсу для бізнесу належать: відносини з податковим органом, що базуються на обґрунтованій довірі, взаєморозумінні, відкритості та прозорості, що призводить до зменшення невизначеності щодо податкових позицій, можливість ефективнішого управління податковими ризиками через угоди про співпрацю з податковими органами; здатність із певною впевненістю прогнозувати позицію податкового органу щодо конкретних податкових питань; краще розуміння підходу та філософії податкового органу; підхід з боку податкового органу, заснований на кращому розумінні бізнесу та визнанні різниці між рішеннями, зумовленими бізнесом, і тими, що зумовлені податковими міркуваннями, робота в реальному часі зменшує невизначеність щодо податкових ризиків, забезпечує швидше вирішення питань і зменшує потребу у тривалому листуванні та судових спорах, зниження витрат на дотримання податкового законодавства; менше втручання з боку податкових перевірок, оскільки фокус контролю та примусових заходів зміщується в бік платників, які не дотримуються високих стандартів податкової поведінки [29].

Концепція спільного комплаєнсу певною мірою є практичним втіленням базових прав та обов'язків платників податків, узагальнених Комітетом з фіскальних питань ОЕСР у документі Права та обов'язки платників податків – Практичне роз'яснення (Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note) 2003 року: право на отримання інформації, допомоги, право на визначеність, обов'язок бути чесним, співпрацювати з податковими органами, надавати точну інформацію та документи своєчасно [30].

Загальні висновки останнього звіту Форуму з податкового адміністрування ОЕСР, присвяченого концепції спільного податкового комплаєнсу, Спільний податковий комплаєнс. Побудова ефективніших систем податкового контролю (Co-operative Tax Compliance Building Better Tax Control Frameworks) 2016 року полягають у тому, що якщо система податкового контролю транснаціонального підприємства, яке бере участь у програмі співпраці у сфері податкового комплаєнсу, визнається ефективною, а саме підприємство надає повну інформацію, включаючи відповідні дані та інформацію про податкові ризики, і є прозорим для податкового органу, то обсяг перевірок і аудитів податкових декларацій може бути суттєво зменшений. У таких умовах податковий орган може покладатися на подані декларації та довіряти, що невизначені податкові позиції або інші потенційно проблемні податкові ситуації будуть відкрито доведені до його відома.

Щодо практичного застосування системи податкового контролю для управління складними податковими питаннями та вирішення спорів, було визнано, що доступ до якісних і релевантних даних є критично важливим. Також було відзначено, що саме це часто є джерелом значного тертя у відносинах між платниками податків і податковими органами [31].

У Звіті Форуму з податкового адміністрування ОЕСР Зміни у середовищі податкового комплаєнсу та роль аудиту (The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit) 2017 року наголошується, що заходи, які вживаються податко-

вими органами, залежать від етапів їх розвитку, культурних і суспільних поглядів, а також правових систем, зокрема щодо використання даних. Зменшення навантаження на платників податків може бути досягнуто завдяки інтеграції процесів податкового адміністрування в системи, які вони використовують, зокрема шляхом об'єднання даних з різних джерел.

Якщо раніше податковий аудит був основою будь-якої стратегії забезпечення податкової дисципліни, то сучасні тенденції в податковому адмініструванні та дотриманні податкового законодавства свідчать на користь підходів «вбудованого комплаєнсу». У межах таких підходів основна увага приділяється створенню середовища, в якому сплата податків максимально інтегрована в повсякденні фінансові та транзакційні процеси [27].

Звіт Генерального секретаря ОЕСР Податкова співпраця у XXI столітті (Tax Co-operation for the 21st Century) 2022 року містить низку спостережень щодо зростаючої тенденції до того, що податкове адміністрування дедалі більше базується на принципах використання інформації в реальному часі та вбудованого комплаєнсу. Цей перехід відкриває значний потенціал для підвищення ефективності та безперервності процесів податкового комплаєнсу та дозволяє відмовитися від традиційної моделі декларування, в якій часто існує значний податковий розрив [32].

Таким чином, можемо констатувати, що розвиток суспільних податкових відносин відбувається за двома глобальними напрямами: пошук податковими органами можливостей адаптації поведінки платників податків до правових, регулятивних і соціальних норм, наближення її не лише до розуміння та дотримання букви податкового законодавства, а, головне, його духу, та вбудовування та злиття податкових та природних систем платників податків на основі добровільного надання доступу до інформації з кінцевою метою досягнення так званого вбудованого комплаєнсу.

Науковці, дослідники та практики відзначають, що таке законодавче оформлення податкових відносин є складним, міждисциплінарним та ґрунтується на взаємодії платників податків та податкових органів в межах таких етичних вимірів, як партнерство, довіра, прозорість, відкритість, що має наслідком необхідність дедалі більшого та глибшого обміну інформацією між вказаними учасниками.

Логічним висновком з наведеного у статті є розуміння неможливості не лише максимального, а хоча б близького до нього унормування комплаєнсу як системи суспільних відносин. Однак, законодавче закріплення базового фрагменту податкового комплаєнсу, який лежить в основі понять прозорості та відкритості, зокрема, у частині податкових інформаційних відносин, представляється перспективним.

У той же час на заваді досягненню двосторонньої поінформованості учасників податкових відносин рівня прозорості та відкритості стоять такі поняття як конфіденційність інформації, можливість її використання виключно з метою забезпечення виконання покладених на державні органи завдань відповідно до законодавства, захист персональних даних, банківська таємниця та багато інших, які обмежують доступ до інформації та її обіг. Особливо гострим є конфлікт у питанні використання інформації, отриманої від третіх осіб, наприклад, від контрагентів та платників податків з іншим статусом, державних органів, фінансових установ тощо.

Особливість інформаційних відносин в оподаткуванні, складова яких, наприклад, закріплена в Законі України Про інформацію окремим статусом податкової інформації, дозволяє окреслити такі відносини як інформаційно-податкові.

Досить проблемним є використання у податкових відносинах інформації, яка не може бути визнана належним та допустимим доказом. Наразі, це усвідомлюють як платники податків, які відповідно реагують на пред'явлення їм інформації про порушення вимог податкового законодавства податковим органом, так і податкові органи, які розуміють, що не будь-яка інформація може слугувати модифікатором податкової поведінки платників податків, не кажучи про можливість використання її як доказової бази встановлених порушень. Вважаємо, формалізація інформаційно-податкових відносин та її розширення за межі усталеного сприйняття конфіденційності в обмін на податкову упевненість підвищить ефективність комплаєнсу.

Можливості інформаційних технологій на сучасному етапі розвитку, які знову ж таки вже використовуються у бізнесі, неминуче будуть інтегровані і у податково-інформаційні відносини, що буде мати наслідком зміну парадигми оподаткування. З огляду на перспективи саме інформаційні відносини підлягають першочерговому врегулюванню з метою надання їм таких етичних ознак, як прозорість та відкритість.

Висновки. Особливостями сутності та концептуальних засад інституту податкового комплаєнсу є такі етичні складові суспільних податкових відносин, як спільна прозорість та відкритість платників податків та податкових органів, дотримання платниками податків не лише букви, а й духу закону, що означає розпізнавання та дотримання намірів законодавчої влади. Для податкових органів це розуміння податкової позиції платників податків, комерційних мотивів їх діяльності та її податкових наслідків. Для платників податків це рання податкова визначеність, яка полягає у обізнаності з тлумаченням податкового законодавства податковими органами, та надання більшої прозорості щодо стратегії управління ризиками, включно з описом типів поведінки або операцій, які податкові органи вважають ризиковими, та способів реагування на них.

Попри визнання важливості прозорості та відкритості у системі комплаєнсу принципи його інформаційно-правового забезпечення майже не досліджуються та не розвиваються. Ідеї доступності та розкриття інформації є непопулярними, сприймаються доволі неоднозначно як науковцями, так і суспільством, новації від законодавців та уряду у цій царині стикаються з обуренням та опором суспільства. Науковці, дослідники та практики відзначають, що таке законодавче оформлення податкових відносин є складним, міждисциплінарним та ґрунтується на взаємодії платників податків та податкових органів в межах таких етичних вимірів, як партнерство та довіра, що має наслідком необхідність дедалі більшого та глибшого обміну інформацією між вказаними учасниками.

Особливість інформаційних відносин в оподаткуванні, складова яких, наприклад, закріплена в Законі України Про інформацію окремим статусом податкової інформації, дозволяє окреслити такі відносини як інформаційно-податкові. Формалізація інформаційно-податкових відносин та її розширення за межі усталеного сприйняття конфіденційності в обмін на податкову упевненість підвищить ефективність комплаєнсу. Можливості сучасних інформаційних технологій, які вже використовуються у бізнесі, неминуче будуть інтегровані і у податково-інформаційні відносини, що буде мати наслідком зміну парадигми оподаткування. З огляду на перспективи саме інформаційно-податкові відносини підлягають першочерговому врегулюванню з метою надання їм таких етичних ознак, як прозорість та відкритість.

Наукова стаття присвячена дослідженню специфіки податкового комплаєнсу, його правового забезпечення, окресленню конфліктних ліній, які стоять на заваді повномірній його реалізації. Розглянуто сучасні практичні та наукові підходи до врегулювання податкового комплаєнсу.

Визначено, що для податкового комплаєнсу є важливим не лише слідування букві закону, дотримання його духу, що означає розпізнавання та дотримання намірів законодавчої влади, а й обізнаність про тлумачення закону податковими органами, які здійснюють контроль за його дотриманням, прозорість стратегії управління ризиками, включно з описом типів поведінки або операцій, які податкові органи вважають ризиковими, та способів реагування на них.

Для податкових органів важливе розуміння податкової позиції платників податків, комерційних мотивів їх діяльності та її податкових наслідків.

Ефективність управління ризиками податковими органами залежить від актуальної, релевантної та надійної інформації, найбільшим джерелом якої є платник податків.

Визначено, що індикатором відсутності комплаєнс-ризику та метою управління ризиками є досягнення платниками податків таких показників, за яких ризики для них перестають існувати. Досягнення вірного розуміння платниками податків тлумачення податковими органами ризику, його логіку та мотивацію існування можливе у разі оприлюднення алгоритмів оцінки ризиків. Оприлюднення алгоритмів додає переконливості у питанні невідворотності настання відповідальності у разі порушення закону, переводячи абстрактний принцип у набір чітких та зрозумілих інструкцій.

Панівна думка податкових органів, що розкриття інформації платниками податків має виходити за межі тієї, яку вони зобов'язані надавати відповідно до закону, знаходиться у конфлікті із вимогою платників податків встановлення чітких правил щодо обсягу інформації, яку потрібно розкривати.

Зосереджена увага на етичній складовій податкового комплаєнсу, визначено його головними чинниками спільну прозорість та відкритість платників податків та податкових органів. Обґрунтовано, що врегулювання суспільних відносин у системі податкового комплаєнсу у частині прозорості та відкритості лежить в площині інформаційно-правового забезпечення.

Ключові слова: податковий комплаєнс, етика, відкритість, прозорість, інформаційно-правове забезпечення.

Ruden R. The Legal Phenomenon of Tax Compliance

The scientific article is devoted to the study of the specifics of tax compliance, its legal support, and the identification of conflict lines that hinder its full implementation. It examines current practical and academic approaches to regulating tax compliance.

It is established that effective tax compliance involves not only adherence to the letter of the law and its spirit – meaning the recognition and observance of legislative intent – but also awareness of how the tax authorities interpret the law they are responsible for enforcing. Additionally, it requires transparency in risk management strategies, including a description of the types of behaviors or transactions considered risky by tax authorities and the methods used to respond to them.

For tax authorities, it is essential to understand the tax positions of taxpayers, the commercial motivations behind their activities, and the tax consequences of those activities.

The effectiveness of risk management by tax authorities depends on timely, relevant, and reliable information, the primary source of which is the taxpayer.

It is determined that an indicator of the absence of compliance risk – and the ultimate goal of risk management – is the fulfilment of indicators under which the risks cease to exist by taxpayers. Taxpayers can only gain a correct understanding of the tax authorities' interpretation of risk, including its logic and rationale, if risk assessment algorithms are made publicly available. The publication of such algorithms strengthens the inevitability of legal liability for violations, transforming an abstract principle into a set of clear and understandable guidelines.

The prevailing opinion among tax authorities – that taxpayers should disclose more information than what is legally required – conflicts with taxpayers' demand for clear rules on the scope of information that must be disclosed.

Particular attention is paid to the ethical dimension of tax compliance, identifying mutual transparency and openness between taxpayers and tax authorities as its key drivers. It is substantiated that the regulation of public relations in the tax compliance system, particularly concerning transparency and openness, lies within the domain of information and legal support.

Key words: tax compliance, ethics, openness, transparency, legal and informational support.

Література:

1. John MacKessy Knowledge of Good and Evil: A Brief History of Compliance. URL: https://surl.li/yeapaq (дата звернення: 05.04.2025).

2. Foreign Corrupt Practices Act of 1977. URL: https://surli.cc/tmksnk (дата звернення: 09.04.2025).

3. Герасименко А. Ю., Нерсесян Г. А. Фінансові комплаєнс-стратегії як універсальні моделі для стратегічного менеджменту у інших галузях бізнесу. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2017. № 15(2). С. 16–20.

4. United States Sentencing Commission, Guidelines Manual, §3E1.1 (Nov. 1991). URL: https://surl.li/arnpln (дата звернення: 09.04.2025).

5. Griffith, Sean J., Corporate Governance in an Era of Compliance (April 18, 2016). William & Mary Law Review, Vol. 57, No. 6, 2016, Fordham Law Legal Studies Research Paper No. 2766661. URL: https://ssrn.com/abstract=2766661 (дата звернення: 05.04.2025).

6. Овсієнко О. В. Комплаєнс у бізнес-адмініструванні та його роль у створенні ефективних норм господарської поведінки. Економічний простір. 2018. № 134. С. 173–185.

7. Теленик С. С. щодо визначення поняття інфраструктурного комплаєнсу об'єктів критичної інфраструктури. Право і суспільство. 2020. № 2 частина 2. С. 222-235.

8. Sarbanes-Oxley Act of 2002. Corporate responsibility. 15 USC 7201 note. URL: https://surl.lu/iflpen (дата звернення: 05.04.2025)

9. Коломієць П. В. Погляди науковців стосовно комплаєнсу як елементу податкової безпеки України. Право і суспільство. 2020. № 2 частина 2.

10. Правдива Л. Удосконалення корпоративного управління в банках та управління комплаєнс-ризиком. Вісник Національного банку України. 2011. № 7. С. 10-13.

11. Можаровський М. Ю. Теоретико-правовий аналіз визначення поняття «комплаєнс» та його видів. ПРАВО.UA. 2021. № 2. С. 139-148.

12. Осаволюк О. О. Податковий комплаєнс: теоретичні аспекти та законодавче закріплення. Juris Europensis Scientia. 2023. № 3. С. 58–62.

13. Compliance and the compliance function in banks. Task Force on Accounting Issues of the Basel Committee on Banking Supervision. 2005. URL: https://www.bis.org/publ/bcbs113.pdf (дата звернення: 05.04.2025)

14. Нєізвєстна О. В. Дослідження практики комплаєнс у страхових компаніях. України Фінанси та банківська справа. 2017. № 1. С. 267–273.

15. Москаленко Н. В. Теоретичні аспекти запровадження комплаєнс-контролю в Україні. Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. 2018. № 2. С. 106–112.

16. Бабяк Н. Д., Білоцька І. А., Старушик Ю. В. Антикорупційний комплаєнс: основні засади і перспективи впровадження у вітчизняний корпоративний сектор. Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. 2015. № 4. С. 3–9.

17. Мулик А. К. Комплаєнс у сфері банківської діяльності (господарськоправовий аспект : дис. ... доктора філософії : 081. Київ, 2024.

18. Коршун А. Щодо визначення поняття «комплаєнс» і його характерних ознак у сфері господарювання. Юридичні науки. 2022. № 5(124). С. 55–60.

19. The OECD: Better policies for better lives. URL: https://www.oecd.org/en/about.html (дата звернення: 10.04.2025).

20. Guidance note Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. URL: https://surl.li/nnzxav (дата звернення: 11.03.2025).

21. Постанова Кабінету Міністрів України від 25 липня 2024 р. № 854 «Про реалізацію експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-2024-n#Text (дата звернення: 10.04.2025).

22. OECD Guidelines for Multinational Enterprises. URL: https://surl.li/rvxjmp (дата звернення: 18.04.2025).

23. Study into the Role of Tax Intermediaries. URL: https://surl.lu/rjaban (дата звернення: 31.03.2025).

24. Калашник П. Податкова не отримає неконтрольованого доступу до банківської таємниці – голова НБУ. 13.02.2025. Журнал Forbes Ukraine. URL: https://forbes.ua/news/podatkova-ta-inshi-derzhorgani-ne-otrimayut-nekontrolovanogo-dostupu-do-bankivskoi-taemnitsi-ukraintsiv-golova-nbu-13022025-27034 (дата звернення: 30.04.2025).

25. Верстюк І. Банківська таємниця – все? Як податкова намагається отримати доступ до банківських рахунків українців. Hromadske. 16.04.2025. URL: https://surl.li/shojep (дата звернення: 30.04.2025).

26. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 28.03.2025).

27. The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit. URL: https://surli.cc/yumaiy (дата звернення: 15.04.2025).

28. Єрьоменко В. П. Державна податкова служба України як суб'єкт забезпечення контрольної функції держави. International scientific conference «Theoretical foundations of law, public management and practice of their application» : conference proceedings (December 25–26, 2024. Riga, the Republic of Latvia). Riga, Latvia : Baltija Publishing, 2024. С. 103-106.

29. Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. URL: https://surl.lu/rfoxhn (дата звернення: 24.03.2025).

30. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. URL: https://surl.lu/tvhzdy (дата звернення: 14.05.2025).

31. Co-operative Tax Compliance Building Better Tax Control Frameworks. URL: https://surl.li/vbhrxt (дата звернення: 15.04.2025).

32. Tax Co-operation for the 21st Century. URL: https://surl.li/iwkynn (дата звернення: 15.04.2025).