

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2020-6-82-12>  
УДК 336.226

Голютяк-Пенкальська М.В.  
Ягеллонський Університет м. Кракова

## АКТУАЛІЗАЦІЯ НЕОБХІДНОСТІ ДІАЛОГУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ТА ПОДАТКОВОГО ОРГАНУ

**Анотація.** У роботі досліджено доцільність запровадження діалогу між платником податків та податковим органом. Сучасний розвиток правовідносин у країнах ЄС у сфері справляння податків і зборів свідчить про те, що діалог між платниками податків і податковими органами набуває свого активного поширення. Завдяки діалогу платники отримують можливість самостійно, без штрафних санкцій виправити недоліки при обрахуванні та справлянні податків, а також збільшити податкові надходження та задовольнити інтереси, як бізнесу, так і держави. Співпраця між суб'єктами податкових правовідносин дозволить уникнути конфлікту та заощадити час у податковому процесі. Додатковий позитивний аспект такого діалогу – зменшення кількості ситуацій ухилення від оподаткування і збільшення взаємної довіри усіх сторін відносин. У статті описано досвід інших держав у реалізації впровадження горизонтальних відносин між платником і податковим органом.

**Ключові слова:** діалог, порозуміння між платником податку та органом, податкова політика, Cooperative Compliance, «горизонтальні відносини», партнерські взаємини, виконання податкових зобов'язань, стратегія розвитку ДПС.

Holutiak-Pekalska Marija  
Jagiellonian University in Cracow

## ACTUALIZATION OF THE NEED FOR DIALOGUE BETWEEN THE TAXPAYER AND THE TAX AUTHORITY

**Summary.** This article investigates the problem of the necessity of the dialogue between taxpayers and tax authorities. The current development of legal relations in the EU in the field of tax collection and fees shows that the dialogue between taxpayers and tax authorities is becoming more widespread. Thanks to the dialogue, taxpayers independently, without penalties, are able to correct deficiencies in the calculation and collection of taxes. Also this kind of dialog helps to increase tax revenues and satisfy the interests of both business and government. Cooperation between the subjects of tax relations will help to avoid potential conflict and save time in the tax process. An additional positive aspect of such a dialogue will certainly lead to the reduction in the number of tax evasion situations and also will increase mutual trust between all parties of the relationship. World practice knows different ways of interaction between fiscal authorities and taxpayers, among which there are three main ones: administrative coercion, regulated alternatives and friendly partnership. The most effective is the transition in the field of tax relations from coercive methods to relations of cooperation (friendly partnership) with taxpayers. In modern European practice, there are trends in the transition from traditional vertical relations to a partnership based on trust and close active cooperation, also there are changes in relations in the direction of strengthening trust and transparency between tax authorities and taxpayers. The article describes the experience of other states in implementing of horizontal relations between the taxpayer and the tax authority. The current standards of the civilized world require the restructuring of relations in modern Ukrainian society in the direction of realizing the relationship between the taxpayer and the state in the so-called CC format. This is the newest method of state regulation of taxation – "Cooperative Compliance" (hereinafter – CC). Gradually, step by step, in order to build a solid foundation for such a level of relations, Ukraine should use this experience and very soon move from the level of mandatory regulation to the level of Cooperative Compliance.

**Keywords:** dialogue, understanding between the taxpayer and the tax officer, tax policy, Cooperative Compliance, "horizontal relations", partnership, fulfillment of tax obligations, strategy of development of the State Tax Service.

**Постановка проблеми.** Актуально в Україні, на жаль, інституція діалогу між платником податків та податковим органом функціонує лише в теорії і видніє в поглядах доктрини. Це поняття є ще своєрідною новизною в українському правовому просторі. В статті приводяться переконливі аргументи на користь подальшого, практичного розвитку цієї інституції, використовуючи для цього завдання досвід інших країн.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проаналізовано публікації представників української та зарубіжної доктрини податкового права пов'язаної з даною проблематикою: Яська І.В., Письменного В.В., Баріна О.Р., Новікової М., Пилипів В.В., Тарангула В.І., Паславської Р.Ю., Литвина Н.А., Weiser F.C., Башинського І.А., Bugnon M., Сміта А. та інших. Результати аналі-

зу наукових джерел дозволили визначити механізм діалогу платника податків та податкового органу а також окреслити його подальший шлях розвитку.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Не дивлячись на те, що на даний момент існують публікації по тематиці порозуміння між платником податків і податковим органом, жодна з них не розглядає позитивного аспекту діалогу в такому комплексному баченні, залучаючи як взірць приклад інших країн.

**Формування цілей статті.** Головною метою цієї статті є дослідження проблематики діалогу і порозуміння між платником податків та податковим органом та доцільності перспективи ширшого запровадження цієї інституції в податковому просторі України.

**Виклад основного матеріалу.** Розвиток податкових правовідносин в Україні в сучасний період відбувається дуже динамічно й суперечливо. Це зумовлюється багатьма чинниками: складним розвитком економічних, політичних відносин, недосконалим законодавством, що їх регулює, низкою соціальних процесів, що відбуваються нині в Україні та іншими чинниками [1, с. 49]. Навіть за абсолютно автономного існування держави й суспільства, є принаймні одна спільна точка перетину їх інтересів – податки. Демократичні перетворення неможливі без взаємної довіри між державою та громадянами, без поглиблення діалогу між працівниками податкових органів і платниками податків з дотриманням вимог чинного податкового законодавства. Проте, відомо, що сьогодні платники податків практично безпорадні перед податковими органами. Адже будь-яка помилка в сплаті податків карається жорсткими фінансовими санкціями тому, що контролюючі органи не зацікавлені в тому, щоб допомагати суб'єктам господарювання та громадянам виконувати норми податкового права [2, с. 235].

Водночас, національна податкова система розвивається під впливом державного управління як з урахуванням досвіду розвинутих країн, особливо європейських, так і чинної податкової політики держави. Розвиток податкової політики в Україні має бути спрямований на удосконалення податкової системи та адміністрування податків і зборів, збільшення надходжень до відповідного бюджету за рахунок справедливого оподаткування, зменшення податкового тягаря на платників податків [3, с. 48], досягнення компромісів між державою та суб'єктами господарювання, оптимізацію податкового навантаження з урахуванням платоспроможності платників, створення умов для становлення інноваційно-інвестиційної моделі розвитку держави, сприяння прискоренню соціально-економічного розвитку України [4, с. 256; 5, с. 272; 6, с. 34–38] та встановлення взаєморозуміння між державою, в особі контролюючих органів, та суспільством, в особі платників податків. При цьому податкові органи мають бути готові до конструктивного діалогу, адже саме це дозволить забезпечити сприятливі умови для розвитку бізнесу.

Сьогодні в Україні існують типові вертикальні «суб'єкт-об'єктні» відносини податкових органів з платниками податків, де суб'єктом являються податкові органи, а об'єктом – платники податків чи їх діяльність. Зазначені відносини існують за схемою, що ґрунтується на ретроспективній інформації про операції, які вже відбулися. Проте у сучасній європейській практиці спостерігаються тенденції переходу від традиційних вертикальних відносин до партнерства, заснованого на довірі та тісному активному співробітництві, тобто відбуваються зміни відносин у напрямі посилення довіри й прозорості між податковими органами та платниками податків. Такі трансформації реалізуються у рамках так званої концепції «розширеної взаємодії», яка сформувалась у ЄС і орієнтує на посилення співробітництва і сприяння добровільному та коректному виконанню податкових зобов'язань [7, с. 189].

Світовій практиці відомі різні способи взаємодії фіскальних органів і платників податків, серед яких можна виокремити три основних: адміні-

стративного примусу, регульованих альтернатив і дружнього партнерства [8]. Найбільш ефективним є перехід у сфері податкових правовідносин від примусових методів до відносин співпраці (дружнього партнерства) з платниками податків. Інструментами цього методу слугують податкові канікули, інвестиційний податковий кредит, податкова амністія, укладання міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування тощо [8, с. 225]. Застосування зазначеного методу взаємодії, у поєднанні з методом адміністративного примусу та методом регульованих альтернатив, за якого платники податків мають свободу вибору з-поміж дозволених законом різних варіантів юридичної форми провадження діяльності, порядку ведення та складання звітності, способу виконання податкових зобов'язань тощо, сприяє формуванню «тепліх» взаємовідносин між державою та платниками податків [9, с. 25].

На розширення вище визначеного підходу у провідних країнах світу було запроваджено новітній метод державного регулювання оподаткування – «Cooperative Compliance» (далі – СС). Він заснований на реалізації фундаментальних прав та обов'язків платника податків, вказаних, зокрема, в GAO02 Taxpayers' Rights and Obligations [10]. У GAO02 Taxpayers' Rights and Obligations закріплені права платників податків на інформацію й допомогу, на визначеність, на оскарження дій податкової адміністрації тощо, а також передбачений обов'язок бути чесними, співпрацювати з податковим відомством і надавати своєчасно точну інформацію та відповідні документи. З-поміж іншого, важливим елементом СС є можливість постійного діалогу між контролюючим органом і платником податків. Серед країн, де реалізуються форми розширеної взаємодії, Нідерланди, Ірландія, Великобританія, Бельгія, Данія, Німеччина, Австрія, Іспанія, Швеція, Швейцарія тощо.

Чинні на сьогодні стандарти цивілізованого світу потребують перебудови відносин у сучасному українському суспільстві у напрямі реалізації взаємин між платником податків і державою у так званому форматі СС. Зазначений формат передбачає існування таких відносин з податковими органами, що засновані на співпраці та довірі обох сторін. Передумови для запровадження зазначеного підходу створив відвертий, неприхований популізм влади, її патологічна зайнятість «своїми справами» і відсутність планування навіть у середньостроковій перспективі, сукушно із залученням суттєвих обсягів кредитних коштів від іноземних донорів (що лише трохи пом'якшує залежність держави від податкових надходжень). А перехід від традиційних «вертикальних» стосунків між податковими органами і платниками податків, про існування яких в Україні було зазначено вище, у «горизонтальну» площину передбачає формування між ними «суб'єкт-суб'єктних» відносин. «Горизонтальність» означає перехід від фіскального контролю до партнерських відносин у форматі «клієнт – сервісна служба», опрацювання податкових ризиків у режимі реального часу та можливостей діалогу між платником податків та податковим органом – до моменту нарахування податків та подачі податкової звітності. Під час здійснення горизонтально-го моніторингу платник податків має можливість узгоджувати своє розуміння податкових наслідків

фінансово-господарських операцій, які вже здійснені або на етапі наміру їх здійснення, із податковими органами та у режимі діалогу визначати особливості їх оподаткування.

В Україні перша спроба запровадити «горизонтальні» відносини між платниками податків з податковими органами відбулася у 2011 році, коли Міністерством доходів і зборів України був запроваджений експеримент горизонтального моніторингу великих платників податків. Але виявилось, що сторони неготові до взаєморозуміння та довірчих відносин, тому експеримент не призвів до бажаного результату.

Ще одним кроком на шляху до встановлення партнерських відносин між платниками податків та державним податковим органом є укладення у 2017 році Меморандуму про партнерство та співробітництво між Всеукраїнською громадською організацією «Асоціація платників податків України» та Державною фіскальною службою України [11], який передбачає, що платники податків та ДФС України докладають усіх зусиль для забезпечення захисту законних прав та інтересів платників в економічній, правовій, соціальній та інших сферах їх діяльності, сприяють розвитку партнерських відносин між владою і бізнесом, а також підвищенню соціальної відповідальності платників податків. Одним із засобів реалізації зазначених завдань є цивілізований діалог між обома сторонами, з метою вирішити певну проблематику на користь кожного з суб'єктів, зокрема, платника податків.

З плином часу відбулася повторна спроба запровадити «горизонтальні» відносини між платниками податків з податковими органами, внаслідок чого останнім часом в межах проведення податкової та адміністративної реформ велика увага приділяється саме питанню відносин між контролюючими органами та платниками податків, що включають побудову партнерських взаємовідносин, відмову від суто фіскальних методів роботи контролюючих органів та робляться поки ще невеличкі кроки у напрямку налагодження діалогу між суб'єктами податкових правовідносин. Принципами такої роботи у податковій сфері є: сприйняття громадян і бізнес як партнерів, яких цінують і поважають, довіра до громадян і бізнесу, інші заходи, які спрямовані на створення порозуміння, що є основою формування якісно нових податкових відносин [12, с. 147–154]. Одним із засобів реалізації «горизонтальних» відносин є діалог між платником податків та податковим органом.

Слід зазначити, що законодавчо закріпленого поняття діалогу у сфері оподаткування в Україні не існує. Проте законодавець визначив поняття «соціальний діалог», під яким розуміється «процес визначення та зближення позицій, досягнення спільних домовленостей та прийняття узгоджених рішень сторонами соціального діалогу, які представляють інтереси працівників, роботодавців та органів виконавчої влади і органів місцевого самоврядування, з питань формування та реалізації державної соціальної та економічної політики, регулювання трудових, соціальних, економічних відносин» [13]. Виходячи з цього та з розуміння сутності податкових правовідносин доцільним вбачається запропонувати дефініцію «податковий діалог», що тлумачиться як процес визначення та зближення позицій, досягнення спільних домовленостей

та прийняття узгоджених рішень між платником податків та центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, з питань нарахування та сплати податків.

Зважаючи на те, що діалог між платниками податків та податковим органом в Україні перебуває тільки на початку свого становлення, доцільно наголосити, що у Податковому кодексі України прямо передбачені можливості перших користуватись певними особливостями справляння податків. При цьому консультативна та інша допомога з боку других – оптимальний шлях забезпечення ефективного функціонування податкової системи держави.

Треба відзначити, що цивілізований діалог між контролюючим органом і платником податків створює передумови зменшення недоброочесності із боку платників податків. Як свідчить досвід економічно розвинутих країн світу оптимально побудована тісна співпраця між платниками податків та податковими органами сприяє усвідомленню платником податків своєї відповідальності щодо прийнятих рішень, яку він розділяє із податковим органом, погоджуючи податкові наслідки тієї чи іншої операції до її здійснення. Ще однією перевагою такого підходу є правова визначеність, за якої платник податків має можливість не лише передбачити податкові наслідки своїх операцій, заздалегідь узгодивши їх із податківцями, але й оптимізувати свою діяльність, в якості платника податків, виходячи з тієї економічної ситуації, у якій він перебуває у певний період часу. Крім того, успішний розвиток діалогу між платником податків та податковим органом створює передумови зміцнення репутаційної складової першого, адже лише за сумлінності платника податків можливий конструктивний діалог між зазначеними суб'єктами. Проте, такий позитив не виключає окремі негативні аспекти, особливо актуальні в умовах національного менталітету. Йдеться про ризик корупційних проявів, які можливі, якщо в одночас відносини між клієнтом та представником податкового органу стануть більш тісними, ніж це передбачається чинним законодавством та корпоративною етикою.

Привертає увагу, що на доцільності налагодження партнерських взаємин між платниками податків та податковим органом наголошує і Конституційний Суд України. Відповідно до його правової позиції, проголошеної у Рішенні Конституційного Суду України у справі по конституційному зверненню 48 народних депутатів України про відповідність Конституції України (конституційності) положень пункту 1.17 статті 1, статті 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» – податкова політика має набувати соціального характеру [14].

Соціально орієнтована податкова політика поєднує у собі різноманітні аспекти, головним з яких є задоволення публічних інтересів, що водночас мають узгоджуватися з інтересами приватними, носієм яких є платник податків, адже держава зобов'язана сприяти добробуту, релігійному та моральному розвитку своїх членів, вимагаючи від них взаємін безумовної відданості державі та всебічного сприяння їй [15, с. 51]. Сучасний розвиток суспільних відносин вимагає від держави більш досконалого їх регулювання, не є виключенням

і відносини «платник податку – податковий орган». Цим обумовлена необхідність плідної співпраці суб'єктів адміністративно-державного управління, налагодження ієрархічно-зворотнього зв'язку між ланками прийняття і реалізації управлінських рішень для взаємної участі у процесах планування та створення умов для самореалізації суб'єктів системи управління оподаткуванням, що має стати наслідком відкритості комунікацій [16].

Водночас, особливість міркування осіб, як платників податків, головним чином полягає у тому, що вони будь-яким чином прагнуть зменшити податковий тягар, перебувають із державою в одвічному податково-правовому антагонізмі. Вся історія оподаткування зводиться до одвічного протистояння платників податків і держави, у якому зазвичай зазнають перманентних поразок платники податків [17, с. 47]. Прагнення такого протистояння має бути мінімізовано, адже, відповідно до ст. 1 Конституції України, «Україна є суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава» [18], тому за допомогою правового впорядкування податкових відносин і мають забезпечуватися узгодження, баланс публічних і приватних інтересів у царині оподаткування [29, с. 80]. Але сьогодні практика оподаткування, існуюча в українському суспільстві, не тільки не згладжує дискримінацію одних платників податків за рахунок інших, а, навпаки, підсилює соціальну та майнову поляризацію, провокуючи виникнення податкових спорів та соціальних конфліктів [20, с. 7–14]. Хоча ще на початку XVIII ст. відомий економіст А. Сміт наголошував, що жажливим є той податок, який заважає людині займатися справою і є обтяжливим для неї. Хороший податок ніколи не змушує людину від нього ухилятися [21, с. 396].

Беззаперечним є те, що платник податку це в першу чергу партнер держави, адже саме він є основним джерелом надходжень держави. Тому остання зацікавлена у поєднанні фіскальних інтересів та інтересів платника податків на основі формування партнерських відносин. При цьому важливою є оптимальна організація відносин між суб'єктами податкового адміністрування та, зокрема, встановлення партнерських відносин між податковими органами та платниками податків [22]. Представник податкового органу має бути не лише контролером, а й тим, хто допомагає платникові податків обрахувати та виконати свої податкові зобов'язання найбільш оптимально як для себе, так і для держави. Яскравим у цьому випадку є приклад Німеччини, де на законодавчому рівні закріплене право податкового органу «обчислювати податок у меншому розмірі або звільняти платника податків від його податкових обов'язків, якщо нарахування податку в даному конкретному випадку було б несправедливим обтяженням» [23].

У Швейцарії децю інший підхід до діалогу між платниками податків та податковим органом. При виникненні необхідності у діалозі платників податків (особисто або через податкового консультанта) формує запит до податкового органу за попереднім письмовим рішенням про податкові наслідки щодо вчинених операцій. У запиті розкривається інформація про здійснену (або заплановану) операцію та викладається власне бачення її податкових наслідків. Податковий орган оцінює правомочність

запропонованого рішення, офіційно повідомляє його платнику податків [24, с. 176–180]. та укладає з ним відповідну угоду. Легітимність таких угод можлива за умови виконання наступних вимог: – факти, викладені в запиті, відповідають дійсності; – податковий орган, що уклав попередню податкову угоду, мав необхідну компетенцію; – податкове законодавство, на якому ґрунтувалося укладена податкова угода, не змінилося; – платник податків не змінить податкову базу, щоб не понести грошові збитки; – платнику податків зрозумілий порядок застосування податкового законодавства [25]. Таким чином досягається розуміння між сторонами, що заперечує можливість податкового органу у подальшому змінити свою позицію. Але ця позиція не діє, якщо відбулися зміни у законодавстві. У такому випадку угода може бути офіційно скасована податковим органом.

Так само відрізняється і практика діалогу, застосовувана в Австралії, де досить поширеною є практика неформальних угод (informal settlements) завданням яких виступає врегулювання із платником податків питань, які податковий орган вважає можливим вирішити з платником податку у такому неформальному порядку. У випадку, якщо таке питання може бути вирішене на рівні податкового органу, то процедура його вирішення проявляється у здійсненні діалогу між платником податку та посадовими особами податкового органу (в кількості 2 осіб). При досягненні згоди між платником податку і податковим органом це фіксується у відповідному документі [26, с. 47–51].

У Нідерландах запроваджена система Horizontal Monitoring, яка полягає у взаємній довірі між платником податків і податковим та митним управлінням Нідерландів. Завдяки функціонуванню такої системи платники податків мають змогу більш точно визначати обсяг податкових зобов'язань та різноманітні варіанти забезпечення застосування закону й виконання взаємних угод. Завдяки Horizontal Monitoring відносини між громадянами та урядом у сфері оподаткування стають більш рівномірними та громадяни відчують велику важливість дотримання норма податкового законодавства.

Чинне українське законодавство характеризується наявністю значної кількості колізій та прогалин. Не є виключенням і податкове законодавство, якому, крім іншого, притаманна зайва перевантаженість правовими нормами та постійна змінюваність, що не створює умови для відчуття платниками податків стабільності та впевненості у його передбачуваності. Доречною є точка зору, що чим простіше податкове законодавство, тим легше прийти до згоди. Тим самим у вільному демократичному суспільстві ефективність податкової системи і податкова справедливість значною мірою залежить від простоти податкового права, яке відображає дійсні інтереси суспільства [27, с. 45].

Зазначені вище особливості українського правотворення призводять до розбіжностей у тлумаченні та застосуванні податкових норм платниками податків та податковими органами, що потребує ефективного діалогу між ними з метою недопущення виникнення податкового спору та вирішення спірних питань у новому форматі – співпраці та діалогу. Тому можливість звернутися до податкового

органу за консультацією з того чи іншого питання у сфері застосування галузевого законодавства набуває особливого значення для платників податків. При цьому має бути врахована рівноправність обох сторін – платник податків у своїх правомірних вимогах, у тому числі вступити у діалог з податковим органом, настільки ж владний над посадовою особою, наскільки остання є владною над ним. Адже правові норми, якими регламентується правовий статус посадових осіб державних фіскальних органів, не мають юридичного пріоритету над правовими нормами, які закріплюють права та обов'язки платників податків [28, с. 51–60].

Результати аналізу наукових джерел [29, с. 53; 30, с. 22] дозволили визначити механізм діалогу платника податків та податкового органу, етапами якого є:

- виникнення ситуації за якої платнику податків доцільно вступити в діалог з податковим органом (наприклад, підстави для застосування податкових пільг, податкового компромісу тощо);
- визначення суб'єктами правовідносин своїх правомочностей у межах наданих їм компетенцій;
- обговорення обома сторонами оптимального варіанту застосування відповідних податкових норм, які є доречними у певному конкретному випадку;
- безпосередня реалізація тих заходів, до яких дійшли сторони в процесі діалогу.

При цьому діалог між зазначеними суб'єктами можливий лише за дотримання режиму законності, тобто вибір варіанта можливої поведінки відбувається виключно в межах законної правової процедури. Діалог може використовуватись не виходячи за межі правового поля. Ефективність симбіозу діалогу та законності можлива лише у тому випадку, коли вони обидва – діалог та законність – будуть відтворювати існуючий контекст сучасних політичних та правових реалій з урахуванням відповідного рівня розвитку системи податкового законодавства.

Слушним є зауваження, що держава зацікавлена у створенні умов для добровільного і коректного виконання податкових зобов'язань в її юрисдикції, а добросовісні платники податків бажать мати визначеність у відносинах з податковими органами та правильно застосовувати податкове законодавство [31, с. 190]. Цьому сприятиме застосування можливостей діалогу та порозуміння між платниками податків та податковим органом. Побудова діалогу має ґрунтуватись на тому,

що при прийнятті будь-якого рішення враховуються не лише фактичні обставини господарської діяльності платника податків, але й інші реалії конкретної ситуації, у якій опинився платник податків. Тому при взаємному бажанні й зацікавленості платників податків та податкових органів ефективний діалог між ними цілком реальний до втілення в життя. Його активне запровадження має ґрунтуватись на принципах верховенства Конституції й законів України, пріоритеті прав людини, компетентності, оптимального поєднання повноважень (представників податкових органів) та відповідальності (платників податків).

**Висновки і пропозиції.** Сучасний розвиток правовідносин у сфері справляння податків і зборів свідчить про те, що діалог між платниками податків та податковими органами набуває свого активного поширення. Про це свідчить новітня стратегія розвитку Державної податкової служби України (далі – ДПС України), прийнята наприкінці 2019 року [32]. Відповідно до Стратегічних цілей діяльності ДПС України до 2022 року до заходів формування іміджу ДПС України як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві, серед інших, визнані «забезпечення якісного та швидкого консультування платників», а також «удосконалення системи зворотного зв'язку з платниками». Саме ці положення свідчать про зміну вектору спілкування контролюючого органу з платниками податків на користь діалогу на ранніх стадіях з платниками податків про можливі ризики та самостійне реагування на виявлені контролюючим органом невідповідності. Завдяки діалогу платники отримують можливість самостійно, без штрафних санкцій виправити недоліки при обрахуванні та справлянні податків, а також збільшити податкові надходження та задовольнити інтереси, як бізнесу, так і держави.

Найбільш ефективно діалог та співпраця між всіма сторонами податкового процесу реалізується у випадку чіткої законодавчої регламентації усіх можливих засобів зазначеного діалогу. При цьому необхідно всіляко уникати виникнення конфліктів між контролюючими органами та платниками податків, адже це заважає ефективному формуванню та розвитку ефективних податкових правовідносин. Такий підхід забезпечить мінімізацію ухилень від оподаткування та зацікавленість усіх сторін у належному виконанні своїх обов'язків, а також впевненість у гарантованій реалізації прав.

## Список літератури:

1. Ясько І.В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Спеціальність : 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Львів, 2019. 196 с.
2. Письменний В.В. Податкова культура в умовах демократизації суспільства. *Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє*. 2005. № 10. С. 231–239.
3. Барін О.Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи : дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2018. 197 с.
4. Вдовічен В.А. Податково-правовий компроміс інтересів платника податків і держави : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2011. 256 с.
5. Вдовічен В.А. Податково-правовий компроміс інтересів платника податків і держави : монографія. Чернівці : Рута, 2012. 272 с.
6. Новікова М. Юридичний компроміс як додатковий метод правового регулювання. *Право України*. 2006. № 9. С. 34–38.
7. Пилипів В.В., Тарангул В.І. Сучасні форми партнерської взаємодії у сфері оподаткування. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2014. № 1(64). С. 188–194.
8. Паславська Р. Основні аспекти взаємодії між суб'єктами системи адміністрування податків. Державне регулювання соціального підприємництва та соціально-відповідального бізнесу : Матеріали Третьої міжнародної науково-практичної конференції 25 листопада 2011 р. / за заг. ред. О.Ю. Амосова. Харків : С. А. М., 2011. С. 223–226.

9. Паславська Р.Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. ... канд. екон. наук. Спеціальність : 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Львів, 2014. 224 с.
10. Centre for Tax Policy and Administration. Principles of Good Tax Administration. Practice Note. URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf> (дата звернення: 20.06.2020).
11. Меморандум про партнерство та співробітництво між Всеукраїнською громадською організацією «Асоціація платників податків України» та Державною фіскальною службою України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-dra-i-gromadskist/memorandum-ta-dogovori/arhiv-memorandum-ta-dogovori/301914.html> (дата звернення: 22.06.2020).
12. Литвин Н.А. Взаємовідносини податкових органів з платниками податків: сучасний стан та напрями модернізації. *Науковий вісник національного університету ДПС України*. 2011. № 4. С. 147–154.
13. Про соціальний діалог в Україні : Закон України від 23 груд. 2010 р. № 2862-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2862-17#Text> (дата звернення: 18.06.2020).
14. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 1.17 статті 1, статті 8 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" (справа про податкову заставу) від 24 бер. 2005 р. № 2-рп/2005. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-05#Text> (дата звернення: 18.06.2020).
15. Beiser F. C. The rate of Reason: German philosophy from Kant to Fichte. Cambridge : Harvard University press, 1987. 51 p.
16. Савчук В.А. Теоретичні засади організації адміністрування податків. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». URL: <http://www.economy.nauka.com.ua> (дата звернення: 16.06.2020).
17. Тараненко К.Ю. Податково-правовий патерналізм фіскальної держави (за законодавством України) : дис. ... канд. юрид. наук. Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Чернівці, 2018. 240 с.
18. Верховна Рада України. Конституція України від 28 черв. 1996 р.
19. Поліщук Я.В. Ставка податків і зборів: правова природа та класифікація : дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, Ірпінь, 2018. 204 с.
20. Башинський І.А. Податкова культура: генезис та сталі погляди на зміст поняття. *Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління*. 2014. № 1. С. 7–14.
21. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. *Антология экономической классики*. Москва : МП "Эконов-Ключ", 1993. С. 396.
22. Бойко О. Ефективність системи податкового адміністрування в Україні. Демократичне врядування. *Науковий вісник*. 2017. Вип. 20. URL: <http://dv.lvivacademy.com/article/view/151040> (дата звернення: 16.06.2020).
23. Максименко А.В. Позиція України під призвоєю міжнародного податкового адміністрування. URL: <http://www.sworld.com.ua/konfer26/782.pdf> (дата звернення: 22.06.2020).
24. Bugnon M. Horizontal Treatment – New Forms and Experiences of Achieving Enhanced Relationship between Tax Administrations, Taxpayers and Tax Intermediaries: The Swiss Approach – With a Focus on the Ruling Practice. *Tax Tribune*. 2012. № 28. P. 176–180.
25. Private Tax Rulings in Switzerland. URL: [https://www.vischer.com/fileadmin/redaktion/Dokumente/publikationen/fachpublikationen/CNI\\_MADU\\_bit\\_20\\_15\\_04\\_ch\\_3.pdf](https://www.vischer.com/fileadmin/redaktion/Dokumente/publikationen/fachpublikationen/CNI_MADU_bit_20_15_04_ch_3.pdf). 3 Google tax deal (дата звернення: 22.06.2020).
26. Аракелова М.В. Разрешение налоговых споров в досудебном порядке: зарубежный опыт. *Аудитор*. 2012. № 6. С. 47–51.
27. Ясько І.В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Спеціальність : 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Київ, 2018. 196 с.
28. Гончаров В.Б., Кожевников В.В. Проблема усмотрения правоприменяющего субъекта в правоохранительной сфере. *Государство и право*. 2001. № 3. С. 51–60.
29. Гончаров В.Б., Кожевников В.В. Проблема усмотрения правоприменяющего субъекта в правоохранительной сфере. *Государство и право*. 2001. № 3. С. 51–60.
30. Желтобрюх І.Л. Розсуд в податковому правозастосуванні : дис. ... канд. юрид. наук. Спеціальність : 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Ірпінь, 2016. 201 с.
31. Пилипів В.В., Тарангул В.І. Сучасні форми партнерської взаємодії у сфері оподаткування. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2014. № 1(64). С. 188–194.
32. По затвердженню місії та стратегічних цілей діяльності ДПС до 2022 року: Наказ Державної податкової служби України від 10 груд. 2019 р. № 205. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/74131.html> (дата звернення: 26.06.2020).

## References:

1. Yasko, I.V. (2018). *Teoretyko-pravovi zasady podatkovoho administruvannya v Ukraini* [Theoretical and legal principles of tax administration in Ukraine] (PhD Thesis), Lviv: National University Lviv Polytechnic.
2. Pysmennyi, V.V. (2005). *Podatkova kultura v umovakh demokratyzatsii suspilstva* [Tax culture in the conditions of democratization of society]. *Ukrainian science: past, present, future*, no. 10, pp. 231–239.
3. Barin, O.R. (2018). *Pravovi osnovy podatkovoi systemy ukrainy suchasnyi stan osnovni elementy pryntsyppu* [Legal bases of the tax system of Ukraine: current state, basic elements, principles] (PhD Thesis), Odessa: National University "Odessa Law Academy".
4. Vdovichen, V.A. (2011). *Podatkovo-pravovyi kompromis interesiv platnyka podatkov i derzhavy* [Tax and legal compromise of the interests of the taxpayer and the state] (PhD Thesis), Kyiv: Open International University of Human Development Ukraine.
5. Vdovichen, V.A. (2012). *Podatkovo-pravovyi kompromis interesiv platnyka podatkov i derzhavy: monohrafiya* [Tax and legal compromise of the interests of the taxpayer and the state]. Chernivtsi: Ruta. (in Ukrainian)
6. Novikova, M. (2006). *Yurydychnyi kompromis yak dodatkovyi metod pravovoho rehuliuвання* [Legal compromise as an additional method of legal regulation]. *Law of Ukraine*, no. 9, pp. 34–38.
7. Pylypiv, V.V., & Taranhul, V.I. (2014). *Suchasni formy partnerskoi vzaiemodii u sferi opodatkuvannya* [Modern forms of partnership in the field of taxation]. *Scientific Bulletin of the National University of the State Tax Service of Ukraine*, no. 1(64), pp. 188–194.
8. Paslavska, R. (2011). *Osnovni Aspekty Vzaiemodii Mizh Subiektamy Systemy Administruvannya Podatkov. Derzhavne Rehuliuвання Sotsialnoho Pidpryemnytstva Ta Sotsialno-Vidpovidalnoho Biznesu* [The main aspects

- of interaction between the subjects of the tax administration system]. Proceedings of the Tretia Mizhnarodna Naukovo-Praktychna Konferentsiia Derzhavne Rehuliuвання Sotsialnoho Pidpriemnytstva Ta Sotsialno-Vidpovidalnoho Biznesu (Ukraine Kharkiv 25.11.2011) (eds. O.Y. Amosov). Kharkiv: S. A. M, pp. 223–226.
9. Paslavska, R.Y. (2014). *Systema Administruvannia Podatkiv v Ukraini* [Tax administration system in Ukraine]. (PhD Thesis), Lviv: Lviv National University Named of Ivan Franko.
  10. Centre for Tax Policy and Administration (2011). Principles of Good Tax Administration. Practice Note. Available at: <https://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf> (accessed June 20, 2020).
  11. Memorandum pro partnerstvo ta spivrobitnytstvo mizh Vseukrainskoiu hromadskoiu orhanizatsiieiu «Asotsiatsiia platnykiv podatkiv Ukrainy» ta Derzhavnoi fiskalnoi sluzhboiu Ukrainy (2017). [Memorandum of Partnership and Cooperation between the All-Ukrainian Public Organization "Association of Taxpayers of Ukraine" and the State Fiscal Service of Ukraine]. Available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-dpa-i-gromadskist/memorandum-ta-dogovori/arhiv-memorandumi-ta-dogovori/301914.html> (accessed June 22, 2020).
  12. Lytvyn, N.A. (2011). Vzaïemovidnosyny Podatkovykh Orhaniv Z Platnykamy Podatkiv Suchasnyi Stan Ta Napriamy Modernizatsii [Relationships of tax authorities with taxpayers: current status and directions of modernization]. *Scientific Bulletin of the National University of the State Tax Service of Ukraine*, no. 4, pp. 147–154.
  13. Verkhovna Rada Ukrainy (2010). Pro sotsial'nyy dialoh v Ukrayini: Zakon Ukrayiny vid 23.12.2010 № 2862-VI [On social dialogue in Ukraine: Law of Ukraine of 23 December. 2010. № 2862-VI]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2862-17#Text> (accessed June 18, 2020).
  14. Konstytutsiyni Sud Ukrainy (2005). Rishennya Konstytutsiynoho Sudu Ukrayiny u spravi za konstytutsiynym podanyam 48 narodnykh deputativ Ukrayiny shchodo vidpovidnosti Konstytutsiyni Ukrayiny (konstytutsiynosti) polozhen' punktu 1.17 statti 1, statti 8 Zakonu Ukrayiny "Pro poryadok pohashennya zobov'yazan' platnykiv podatkiv pered byudzhetamy ta derzhavnymy tsil'ovymy fondamy" (sprava pro podatkovu zastavu) vid 24 ber. 2005 r. № 2-rp/2005 [Decision of the Constitutional Court of Ukraine in the case on the constitutional petition of 48 people's deputies of Ukraine on the constitutionality of the provisions of paragraph 1.17 of Article 1, Article 8 of the Law of Ukraine "On the procedure for repayment of taxpayers' obligations to budgets and state trust funds" on tax lien) from March 24. 2005 № 2-rp / 2005]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-05#Text> (accessed June 18, 2020).
  15. Beiser, F.C. (1987). *The rate of Reason: German philosophi from Kant to Fichte*. Cambridge: Harvard University press, p. 51.
  16. Savchuk, V.A. Teoretychni Zasady Orhanizatsii Administruvannia Podatkiv [Theoretical bases of the organization of tax administration]. *Elektronne Naukove Fakhove Vydannia «Efektyvna Ekonomika»* [Electronic scientific professional publication "Effective Economics"]. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (accessed June 16, 2020).
  17. Taranenko, K.Y. (2018). *Podatkovo-Pravovi Paternalizm Fiskalnoi Derzhavy (Za Zakonodavstvom Ukrainy)* [Tax and legal paternalism of the fiscal state (according to the legislation of Ukraine)] (PhD Thesis), Chernivtsi: Chernivtsi National University of Y. Fedkovich.
  18. Verkhovna Rada Ukrainy (1996). *Konstytutsiia Ukrainy* [Constitution of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (accessed June 16, 2020).
  19. Polishchuk, Ya.V. (2018). *Stavka Podatkiv I Zboriv Pravova Pryroda Ta Klasyfikatsiia* [Rate of taxes and fees: legal nature and classification] (PhD Thesis), Zaporizhzhia: Zaporizhzhia National University.
  20. Bashynskiy, I.A. (2014). Podatkova kultura: henezys ta stali pohliady na zmist poniattia [Tax culture: genesis and stable views on the meaning of the concept]. *Bulletin of the Academy of Customs Service of Ukraine*, no. 1, pp. 7–14.
  21. Smit, A. (1993). *Issledovaniya o prirode i prichinakh bogatstva narodov. Antologiya ekonomicheskoy klassiki*. Moscow: MP "Ekonom-Klyuch". (in Russian)
  22. Boiko, O. (2017). *Efektivnist Systemy Podatkovoho Administruvannia V Ukraini. Demokratychno Vriaduvannia* [Efficiency of the system of patrimonial administration in Ukraine. Democratically relaxed]. *Science News* (vol. 20). Available at: <http://dv.lvivacademy.com/article/view/151040> (accessed June 16, 2020).
  23. Maksymenko, A.V. *Pozyttsiia Ukrainy Pid Pryzmoiu Mizhnarodnoho Podatkovoho Administruvannia* [The position of Ukraine with the prism of the international patrimonial administration]. Available at: <http://www.sworld.com.ua/konfer26/782.pdf> (accessed June 22, 2020).
  24. Bugnon, M. (2012). Horizontal Treatment – New Forms and Experiences of Achieving Enhanced Relationship between Tax Administrations, Taxpayers and Tax Intermediaries: The Swiss Approach – With a Focus on the Ruling Practice. *Tax Tribune*, no. 28, p. 176–180.
  25. *Private Tax Rulings in Switzerland*. Available at: [https://www.vischer.com/fileadmin/redaktion/Dokumente/publikationen/fachpublikationen/CNI\\_MADU\\_bit\\_20\\_15\\_04\\_ch\\_3.pdf](https://www.vischer.com/fileadmin/redaktion/Dokumente/publikationen/fachpublikationen/CNI_MADU_bit_20_15_04_ch_3.pdf). 3 Google tax deal (accessed June 22, 2020).
  26. Arakelova, M.V. (2012). Razresheniye nalogovykh sporov v dosudebnom poryadke: zarubezhnyy opyt [Pre-trial Tax Dispute Resolution: Foreign Experience]. *Auditor*, no. 6, pp. 47–51. (in Russian)
  27. Yasko, I.V. (2018). *Teoretyko-pravovi zasady podatkovoho administruvannia v Ukraini* [Theoretical and legal principles of tax administration in Ukraine] (PhD Thesis), Kyiv: National University Lviv Polytechnic.
  28. Goncharov, V.B., & Kozhevnikov, V.V. (2001). Problema usmotreniya pravoprimeyayushchego sub'yekta v pravookhranitel'noy sfere [The problem of law enforcement discretion]. *State and law*, no. 3, pp. 51–60.
  29. Goncharov, V.B., & Kozhevnikov, V.V. (2001). Problema usmotreniya pravoprimeyayushchego sub'yekta v pravookhranitel'noy sfere [The problem of law enforcement discretion]. *State and law*, no. 3, p. 53.
  30. Zheltobriukh, I.L. (2016). *Rozsud v podatkovomu pravozastosuvanni* [Reason in tax law enforcement] (PhD Thesis), Irpen: Scientific Bulletin of the National University of the State Tax Service of Ukraine, p. 22.
  31. Pylypiv, V.V., & Taranhul, V.I. (2014). Suchasni formy partnerskoi vzaïemodii u sferi opodatkovannia [Modern forms of partnership in the field of taxation]. *Scientific Bulletin of the National University of the State Tax Service of Ukraine*, no. 1(64), p. 190.
  32. *Derzhavna Podatkova Sluzhba Ukrainy* (2019). Pro zatverdzhennya misiyyi ta stratehichnykh tsiley diyal'nosti DPS do 2022 roku : Nakaz Derzhavnoi podatkovoyi sluzhby Ukrayiny vid 10 hrud. 2019 r. № 205 [On approval of the mission and strategic goals of the State Tax Service until 2022: Order of the State Tax Service of Ukraine of 10 December. 2019 № 205]. Available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/74131.html> (accessed June 26, 2020).