

*Електронний журнал «Державне управління: удосконалення та розвиток» включено до переліку наукових фахових видань України з державного управління (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 1643 від 28.12.2019).
Спеціальність – 281.
Державне управління: удосконалення та розвиток. 2024. № 2.*

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2156.2024.2.28>

УДК 351.71

*V. I. Жабський,
аспірант, Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0004-4035-453X>*

МЕХАНІЗМИ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ В СФЕРІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

*V. Zhabskyi,
Postgraduate student, V.I. Vernadsky Taurida National University*

Mechanisms of public governance in the field of value added tax administration

У статті здійснено аналіз проблематики функціонування механізмів публічного управління в сфері податку на додану вартість на сучасному етапі. Публічне управління в даній сфері досліджено в контексті процедури адміністративного оскарження блокування податкових накладних, неврахування таблиці даних платника податків та відповідності платника податків критеріям ризиковості. Проаналізовано теоретичні та практичні аспекти адміністративного оскарження як механізму публічного управління з урахування набрання чинності Законом України «Про адміністративну процедуру».

Досліджено особливості застосування механізмів публічного управління в контексті процедури адміністративного оскарження стосовно відповідності платника податків критеріям ризиковості, таблиць даних, блокування реєстрації податкових накладних.

В дослідженні проаналізовані наслідки запровадження процедури адміністративного оскарження рішень, прийнятих комісіями регіонального рівня щодо неврахування таблиць даних та відповідності критеріям ризиковості платника податку. Автор звернув увагу, що до запровадження вищезазначених змін законодавство передбачало можливість оскарження в адміністративному порядку лише рішень комісій регіонального рівня про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі.

The article arranges the problems of the functioning of public management mechanisms in the field of value added tax at the current stage. Public administration in this area is studied in the context of the administrative appeal procedure for blocking tax invoices, disregarding the taxpayer's data table and the taxpayer's compliance with risk criteria. The theoretical and practical aspects of the administrative appeal as a mechanism of public administration are analysed, taking into account the entry into force of the Law of Ukraine "On Administrative Procedure".

Peculiarities of the application of public management mechanisms in the context of the administrative appeal procedure regarding the taxpayer's compliance with risk criteria, data tables, blocking of registration of tax invoices have been studied. The necessity of introducing a public register of decisions of tax authorities and mechanisms of its public management in order to unify the practice of consideration of disputed situations is grounded.

The research analyzed the consequences of the introduction of the procedure for administrative appeal of decisions made by regional level commissions regarding the failure to take into account the data tables and compliance with the criteria of the taxpayer's riskiness. The author drew attention to the fact that prior

to the introduction of the above-mentioned changes, the legislation provided for the possibility of administrative appeal only against the decisions of regional level commissions on the refusal to register a tax invoice/adjustment calculation in the Register.

The article substantiates the necessity of introducing a public register of decisions of tax authorities and mechanisms of its public management in order to unify the practice of considering disputed situations.

The author proposed the introduction of the following components for the development, creation and operation of the Register of decisions of tax authorities, in particular: 1) appoint the State Tax Service of Ukraine as the administrator of the Register and empower it to create, improve and support the state information system of the Register; administration of the Register; providing access to the Register; ensuring the storage and protection of data contained in the Register, including by defining a model of protection against threats of information leakage and means of processing electronic documents in the Register, as well as providing them with free 24-hour access on the official web portal of the State Tax Service of Ukraine; 2) provide free round-the-clock access to the Register for any visitors to the web portal of the State Tax Service of Ukraine with the possibility of searching, viewing, copying and printing any decision or part of it.

Ключові слова: податок на додану вартість, публічне управління, податкові органи, адміністративна процедура, відповідність критеріям ризиковості, таблиці даних, блокування реєстрації податкових накладних.

Keywords: value added tax, public administration, tax authorities, administrative procedure, compliance with risk criteria, data tables, blocking of registration of tax invoices.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. У сучасному світі, в якому різноманітні економічні та фінансові процеси набувають все більшої

складності у їх реалізації, питання ефективного публічного управління у сфері адміністрування різного роду податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів набувають надзвичайної важливості. Одним із ключових інструментів в цьому контексті є податок на додану вартість (надалі по тексту - "ПДВ"), який відіграє, без перебільшень, найбільш стратегічну роль у площині формування бюджету та регулювання економічного середовища. Щоб забезпечити максимальну ефективність збору податків, а також прозорість та відповідність законодавчим вимогам, специфіка адміністрування ПДВ вимагає наявності чітких та ефективних механізмів публічного управління, пристосованих до умов сьогодення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Деякі ключові аспекти механізмів публічного управління в контексті адміністрування ПДВ були предметом дослідження низки вітчизняних науковців, зокрема: Білобровенко Т. В., досліджуючи питання обліку та контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ, стверджує, що даний податок має право на існування при подальшому удосконаленні його адміністрування, обліку і контролю [1]; Дубинська О. С. у своїй публікації відстоює необхідність введення змін до податкового законодавства для скасування застосування в обліку методу «першої події» під час нарахування ПДВ [2]. Коцан О. П. обґрунтовує за необхідне для обліку ПДВ використовувати метод «нарахувань» [3].

Проте окремі проблемні питання у сфері адміністрування ПДВ, зокрема, з позиції вдосконалення механізмів публічного управління процедури адміністративного оскарження у вказаній сфері, наразі залишаються актуальними та потребують глибшого наукового аналізу.

Метою даної статті є дослідження проблематики публічного управління у сфері адміністрування ПДВ крізь призму процедури адміністративного оскарження блокування податкових накладних, неврахування таблиць даних платника податків та встановлення відповідності платника податків критеріям ризиковості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до ч. 2 ст. 3 Конституції України, «права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави» [4].

Однією із гарантій забезпечення прав і свобод людини, яка покладає на державу відповідні зобов'язання, є практична реалізація права на оскарження будь-яких дій чи бездіяльності суб'єктів (у т.ч. контролюючих органів), які порушують права людини.

Відтак, сьогодні існує дві форми такого оскарження: позасудове (адміністративне) та судове.

У межах даного дослідження вважаємо за необхідне зосередити увагу саме на позасудовому (адміністративному) оскарженні рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів (в т.ч. податкової), зважаючи на значну кількість переваг порівняно із судовою формою.

Зокрема, науковець Я. Михайлюк серед основних переваг адміністративного оскарження справедливо виділяє наступні:

– доступність: подання скарги в порядку адміністративного оскарження не вимагає спеціальних знань та в переважній більшості може бути реалізовано особою самостійно, на відміну від судового оскарження, що в більшості випадків вимагає залучення адвоката;

– оперативність: строки розгляду скарг в порядку адміністративного провадження на практиці є значно коротшими порівняно із судовим розглядом, що забезпечує дотримання принципу правової визначеності;

– безоплатність: адміністративне оскарження є безоплатним, на відміну від судового, що в більшості випадків передбачає сплату судового збору, окрім винятків, коли судовий збір не сплачується;

– результативність: у результаті розгляду адміністративної скарги уповноваженим органом може бути прийнято рішення по суті, на відміну від

судового розгляду, у випадках коли суд не може втручатися в дискреційні повноваження органів публічної адміністрації [5, с. 127].

Досліджуючи питання переваг адміністративного оскарження, неможливо не погодитись і з М. В. Лошицьким, який, цитуючи своїх колег-науковців, зазначає наступне: "не применшуючи значення судового захисту прав особи, варто відзначити важливість збереження та оновлення інституту адміністративного оскарження. До прямих переваг адміністративного оскарження над судовим можна зарахувати його економічність, оперативність, меншу формалізованість.

До речі, ефективне адміністративне оскарження суттєво зменшує навантаження й на судову владу. Показовим у цьому сенсі є іноземний досвід. Наприклад, у ФРН адміністративне оскарження є обов'язковою стадією, але, навіть попри значне «відсіювання» багатьох потенційних судових спорів ще на стадії адміністративного оскарження та принципово відмінні фінансові можливості наших країн, позивачі в адміністративних судах Німеччини чекають слухання справи місяцями, а то й роками.

Крім того, необхідно пам'ятати, що суд, навіть визнавши оскаржуване рішення незаконним, не може прийняти позитивне рішення замість адміністративного органу, й особа ще чекатиме, поки орган виконає судове рішення і прийме відповідний адміністративний акт. У цьому сенсі адміністративне оскарження є додатковою гарантією захисту прав і законних інтересів особи" [6, с. 147]

У контексті даного дослідження важливо також зазначити і про нещодавнє набрання чинності законом України «Про адміністративну процедуру» [7], який в т.ч. регламентує механізм публічного адміністрування процедури досудового оскарження рішень, дій та бездіяльності органів виконавчої влади, місцевого самоврядування, їх посадових осіб, а також інших суб'єктів, які відповідно до закону уповноважені здійснювати функції публічної адміністрації.

До прийняття вказаного Закону були відсутні єдині правила, які могли б застосовуватись до усіх органів влади у будь-яких ситуаціях, а отже, через таку невпорядкованість законодавства застосовувались різні підходи щодо конкретних вузькогалузевих органів влади. У свою чергу, вказане призводило до неефективності публічного адміністрування процедури досудового оскарження рішень владних органів. Однак, новоприйнятий Закон був спрямований зупинити подібну невизначеність та належним чином систематизувати вказаний вище механізм, аби його правила поширювались на будь-який орган, наділений владними повноваженнями.

Сама ж процедура публічного адміністрування механізму оскарження рішень контролюючих органів регламентована ст. 56 ПКУ та деталізована Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженим Міністерством фінансів України 21.10.2015 р. № 916, із змінами та доповненнями. Вказаним Порядком, серед іншого, визначаються предмет оскарження, підвідомчість, формат та порядок розгляду скарг, вимоги щодо оформлення скарги, права особи, яка подала скаргу, зміст рішення про результати розгляду скарги тощо [9].

Окрім того, у зв'язку з набранням чинності норм постанови Кабінету Міністрів України від 2 червня 2023 року № 574 «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 № 1165» з 8 липня 2023 року було введено процедуру адміністративного оскарження рішень, прийнятих комісіями регіонального рівня щодо неврахування таблиць даних та відповідності критеріям ризиковості платника податку.

До запровадження вищезазначених змін законодавство передбачало можливість оскарження в адміністративному порядку лише рішень комісій регіонального рівня про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Реєстрі. Однак, починаючи із 08 липня 2023 року було введено в дію механізм, який дозволяє платникам податку реалізувати право на оскарження всіх рішень комісій регіонального рівня в адміністративному порядку.

Згідно цього механізму публічного управління у сфері адміністрування ПДВ, платник даного податку може подати скаргу до комісії центрального рівня протягом 10 робочих днів після ухвалення рішення комісією регіонального рівня. Комісія центрального рівня, у свою чергу, матиме обов'язок розглянути таку скаргу протягом 10 календарних днів з моменту отримання і прийняти рішення щодо її задоволення чи відхилення скарги. Як наслідок, рішення комісії регіонального рівня буде скасовано або ж залишене без змін.

Як зауважує Державна податкова служба України: "вищезазначений механізм адміністративного оскарження набирає все більшої популярності, оскільки дозволяє уникнути тривалих судових спорів" [10].

Варто зазначити, що публічне адміністрування, як вид організаційно-розпорядчої діяльності, завжди ґрунтується на певних принципах.

Наприклад, Радченко Л. М. серед таких принципів виділяє наступні: пріоритет державної політики, верховенство права, об'єктивність (неупередженість виконання рішень), пропорційність (масштаб адміністративних рішень і засоби здійснення повинні відповідати цілям адміністрування), не зловживання владою, службова співпраця, ефективність, субсидіарність (рішення суб'єктів публічного адміністрування повинні здійснюватися на тих рівнях, де їх виконання є найефективнішим), «єдиного вікна» (підготовка інформації за замовленням громадян передбачається на одному робочому місці) [18, с. 354-355].

Шура О. М., окрім вищевказаних принципів публічного адміністрування, додатково виділяє наступні: зворотній зв'язок (забезпечення зворотної взаємодії органів публічного адміністрування із громадянами), демократія (публічне адміністрування та управління здійснюються за згоди тих, ким управляють), системний підхід (організація публічного адміністрування як системи, забезпечення її функціонування та розвитку), централізм на демократичній основі (механізм делегування владних і управлінських повноважень на підставі розділення центрів влади і

прийняття рішень), соціальна справедливість (поєднання принципу свободи підприємництва з принципом соціальної допомоги бідним прошаркам населення) [19, с. 261-262].

При цьому, на нашу думку, вищевказані принципи можуть бути повною мірою реалізованими виключно через втілення у спеціальних механізмах адміністративного оскарження рішень контролюючих органів, наділених владними повноваженнями, які стосуються, зокрема, але не обмежуючись:

- 1) відповідності платника податків критеріям ризиковості;
- 2) неврахування таблиць даних;
- 3) блокування реєстрації податкових накладних.

Разом з тим, існують певні особливості застосування вищевказаних механізмів публічного управління у контексті оскарження рішень контролюючих органів:

1) стосовно відповідності платника податків критеріям ризиковості

Якщо комісія центрального рівня відхиляє скаргу, то платнику залишається лише один варіант – звертатися до суду, оскільки інший шлях виключення з ризикових не передбачено. Таким чином, для ефективного захисту бізнес-інтересів в справах ризиковості важливо спочатку використати процедури публічного адміністрування оскарження на регіональному рівні і лише потім варто розглядати можливість звернення до комісії центрального рівня.

2) стосовно таблиць даних

Таких обмежень, як у контексті критерію ризиковості, немає. Тобто навіть якщо комісія центрального рівня відхиляє скаргу, платник податків може повторно подати таблицю даних до комісії регіонального рівня з детальним описом господарської діяльності та посиланням на податкову або ж іншу звітність.

Відтак, підприємства можуть скористатися механізмом публічного адміністрування процедури досудового оскарження відмови у врахуванні таблиці даних, уникаючи судових процесів.

Рушійною силою є адміністративне оскарження і для такої категорії, як **блокування реєстрації податкових накладних** (надалі, але не виключно, - "ПН").

Насамперед, у контексті даного питання слід зазначити, що коли ПН відправляються на реєстрацію, вони проходять автоматизований моніторинг критеріїв оцінки ризиків відповідно до постанови КМУ № 1165 від 1 грудня 2019 р. [14], який полягає у реалізації наступних етапів:

- перевірка на відповідність ознакам безумовної реєстрації ПН/ПК;
- перевірка критеріїв ризиковості платника ПДВ;
- перевірка платника ПДВ на наявність позитивної податкової історії;
- перевірка ризиковості здійснення господарських операцій.

Разом із тим, є декілька причин блокування ПН, зокрема:

а) неналежна підготовку та порушення платником податку порядку надання для реєстрації ПН;

б) незаконні дії податкового органу з блокування ПН [15].

У будь-якому з вищезазначених випадків суб'єкту господарювання надається 365 днів з дати виникнення зобов'язання, зазначеної у податковій ПН, для надання до податкової пояснень. До них також додаються копії всіх документів, що підтверджують реальність конкретної операції.

Отримавши такі письмові пояснення, регіональна комісія податкового органу повинна прийняти рішення протягом п'яти робочих днів, що настають за днем подання усіх документів та письмових пояснень. При цьому є три можливі варіанти результату розгляду наданих документів:

- 1) рішення про реєстрацію ПН у відповідному Реєстрі;
- 2) направлення повідомлення про необхідність надання додаткових пояснень та / або документів, необхідних для розгляду питання прийняття

комісією регіонального рівня рішення про реєстрацію ПН у Реєстрі, з пропозицією щодо надання платником податку додаткових пояснень та копій документів на підтвердження інформації, зазначеної у податковій накладній/розрахунку коригування;

3) рішення про відмову в реєстрації ПН у разі надання платником податку копій документів, складених/оформлених із порушенням законодавства [16].

У випадку отримання негативного рішення платник податків має право скористатися механізмом публічного адміністрування процедури досудового оскарження, звернувшись із відповідною скаргою до Державної податкової служби у строк протягом 10 днів з моменту відмови у реєстрації ПН.

Якщо платник скористався своїм правом на адміністративне оскарження, то рішення про відмову в реєстрації ПН оскаржуються в судовому порядку у строки, передбачені ч. 4 ст. 122 КАСУ.

Як свідчить статистична інформація, що міститься на сайті Ради бізнес-омбудсмена України, серед предметів адміністративного оскарження податкові питання користуються найбільшою популярністю, що у відсотковому співвідношенні складає 70% від усіх поданих скарг [11].

Також варто звернути увагу на статистику більш вузького проміжку часу (липень - вересень 2023 року), з якої вбачається, що лідером серед предмету звернень скаргників є податкові питання, висвітлені у 176 скаргах [12].

Невтішною є також і нижчезображена статистика, оприлюднена на платформі Дія.Бізнес [13, с. 23], згідно якої станом на серпень 2023 року ключовою проблемою бізнесу у взаємовідносинах із владою є блокування податкових накладних, що у відсотковому співвідношенні складає **49,9%** від усіх проблем бізнесу (Рис. 1)

Проблеми у взаємодії з органами влади

З якими проблемами у взаємовідносинах з органами влади ваш бізнес стикався за останні 2 місяці? (Позначте всі варіанти, з якими стикалися)



Рисунок 1. Проблеми у взаємодії з органами влади

Джерело: Портал Дія.Бізнес. Режим доступу:

<https://business.diia.gov.ua/cases/novini/stan-ta-potrebi-biznesu-v-umovah-vijni-rezultati-opituvanna-v-serpni>

Відтак, зі змісту вищевикладеного вбачається, що механізми публічного управління процедури адміністративного оскарження блокування податкових накладних, неврахування таблиць даних платника податків та визнання платника податків ризиковим потребують значного доопрацювання та законодавчому рівні та вдосконалення під час їх реалізації на практиці.

Варто погодитись із позицією Ради бізнес-омбудсмена щодо цього питання, згідно якої "окремою проблемою процедури адміністративного оскарження є, на думку Ради, необхідність забезпечення послідовності та системності при прийнятті рішень контролюючими органами за результатами розгляду скарг платників.

Можливість ознайомлення із практикою розгляду подібних скарг дозволила б платникам реально зважити свої шанси на успіх у процедурі адміністративного оскарження, а також краще підготуватися до розгляду матеріалів скарги, особливо невеликим платникам, у яких обмежені ресурси

для залучення професійних консультантів. Це також дозволить пересвідчитися платнику та третім сторонам, що при прийнятті рішення контролюючий орган не керується подвійними стандартами, що свідчитиме на користь відкритості та прозорості органів ДПС" [17, с. 144].

Ми пропонуємо створити Реєстр рішень податкових органів. З метою його розробки, створення та повноцінного функціонування є необхідним запровадження наступних складових елементів (надалі – «Реєстр»):

1) призначити ДПС України адміністратором Реєстру та наділити її повноваженнями щодо створення, вдосконалення та супроводження державної інформаційної системи Реєстру; адміністрування Реєстру; надання доступу до Реєстру; забезпечення зберігання та захисту даних, що містяться в Реєстрі, у тому числі шляхом визначення моделі захисту від загроз витоку інформації та засобів обробки електронних документів у Реєстрі, а також надання до них безоплатного цілодобового доступу на офіційному веб-порталі ДПС України;

2) виготовлення відповідною посадовою особою електронного примірника прийнятого рішення та підписання за допомогою КЕП або друк його повного тексту в паперовій формі, підписання уповноваженою особою, сканування та завантаження до Реєстру в день його прийняття;

3) у разі припинення повноважень осіб щодо підписання електронних примірників прийнятих рішень, електронний примірник відповідного документу підписується Головою відповідного структурного/територіального підрозділу та надсилається адміністратору;

4) надання безоплатного цілодобового доступу будь-яких відвідувачів веб-порталу ДПС України до Реєстру з можливістю пошуку, перегляду, копіювання та роздрукування будь-якого рішення або його частини;

5) встановлення відповідальності посадових осіб адміністратора щодо внесення до Реєстру надісланих інформаційних ресурсів, надання доступу до них, забезпечення захисту внесеної до Реєстру інформації від її викрадення, перекручення чи знищення;

б) надання можливості адміністратору обмежити доступ будь-якому користувачу до Реєстру у разі порушення останнім відповідних вимог законодавства або правил використання такого Реєстру.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Відтак, враховуючи вищевикладене, варто зробити висновок про те, що з метою забезпечення системності та об'єктивності в процесі прийняття рішень під час процедури адміністративного оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкового органу варто запровадити ведення публічного реєстру таких рішень. У свою чергу це надасть можливість кожному суб'єкту господарювання, який має намір розпочинати процедуру адміністративного оскарження, проаналізувати практику вирішення подібних питань.

Окрім того, втілення в життя такого реєстру забезпечить реалізацію принципів відкритості та прозорості під час здійснення публічного управління та виконання посадовими особами органів податкової служби своїх функціональних обов'язків. Подальші дослідження цієї тематики можливі в аспекті підвищення ефективності механізмів публічного управління процедури адміністративного оскарження блокування податкових накладних, відповідності платників податків критеріям ризиковості.

Література

1. Білобровенко Т.В. Бухгалтерський облік і контроль розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. дис. канд. екон. наук: 08.00.08 / Київ, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2018. 280 с.;

2. Дубинська О.О., Костюченко О.О. Проблеми і напрями вдосконалення розрахунків із податку на додану вартість на підприємствах України. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Вип.24, Ч. 2. С. 5-8. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/25413>;

3. Коцан О.П. Порядок удосконалення облікового відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. Науково-інформаційний вісник «Економіка». 2014. № 9. С. 263-270. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_2014_9_41;

4. Конституція України : Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

5. Михайлюк Я. Б. Адміністративне оскарження: сучасний стан та перспективи розвитку / Я. Б. Михайлюк // Юридичний вісник. - Одеса : Гельветика - 2020. - № 4. - С. 125-131;

6. Адміністративне оскарження як спосіб захисту прав громадян у діяльності органів публічної адміністрації / М. В. Лошицький // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право. - 2015. - Вип. 31(2). - С. 146-150. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2015_31%282%29_35;

7. Про адміністративну процедуру : Закон України, № 2073-ІХ від 17.02.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>;

8. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>;

9. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. № 916. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text>;

10. Адміністративне оскарження рішень щодо неврахування таблиць даних та відповідності/невідповідності платника критеріям ризиковості, Портал ДПС України., 27.12.2023. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/741363.html>;

11. Статистична інформація Ради бізнес-омбудсмена України щодо отриманих скарг. URL: <https://boi.org.ua/stats/>;

12. Квартальний звіт Ради бізнес-омбудсмена України за період з 01 липня по 30 вересня 2023 року. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/11/3q-2023-ua-1.pdf>

13. Дослідження стану бізнесу в Україні станом на серпень 2023 р. URL:https://business.diia.gov.ua/uploads/6/33080-stan_ta_potrebi_biznesu_v_umovah_vijni_rezul_tati_opituvanna_v_serpni.pdf;

14. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р., № 1165, Київ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%B> ;

15. Науковий висновок Науково-консультативної ради при Верховному Суді щодо застосування статей 22, 1173, 1174 Цивільного кодексу України, статей 198, 201 Податкового кодексу України. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/nauk_visn/Nauk_visn_925_556_21.pdf;

16. Про затвердження Змін до Порядку прийняття рішень про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Наказ Міністерства фінансів України від 12.01.2023 № 19. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0298-23#Text>;

17. Системний звіт Ради бізнес-омбудсмена «Адміністрування податків, які сплачує бізнес». URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2020/07/admtaxesukr.pdf>;

18. Л. М. Радченко. Публічне адміністрування: сутність, принципи і механізми. URL: [<4D6963726F736F6667420576F7264202D20C7E1B3F0EDE8EA20313220DED0C8C4C8D7CDB220D7C8D2C0CDC>](https://npu.edu.ua/<4D6963726F736F6667420576F7264202D20C7E1B3F0EDE8EA20313220DED0C8C4C8D7CDB220D7C8D2C0CDC>) (npu.edu.ua);

19. Н. О. Шура. Принципи публічного адміністрування як регулятори соціально-економічних процесів у національній економіці / Н. О. Шура // Економіка та управління національним господарством. – Миколаїв. 2016. - № 14. - С. 261-262. URL: <http://global-national.in.ua/archive/14-2016/54.pdf>.

References

1. Bilobrovenko, T.V. (2018), *Bukhhalters'kyj oblik i kontrol' rozrakhunkiv z biudzhetom za podatkom na dodanu vartist'* [Accounting and control of calculations with the budget for value added tax], DVNZ «Kyivs'kyj natsional'nyj ekonomichnyj universytet imeni Vadyma Het'mana», Kyiv, Ukraine;
2. Dubyns'ka, O.O. and Kostiuchenko, O.O. (2019), “Problems and directions for improvement of value added tax calculations at enterprises of Ukraine”, *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu. Serii: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*, available at: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/25413> (Accessed 7 Feb 2024);
3. Kotsan, O.P. (2014), “The procedure for improving the accounting display of calculations with the budget for value added tax”, *Naukovo-informatsijnyj visnyk «Ekonomika»*, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_2014_9_41 (Accessed 7 Feb 2024);
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (1996), “Constitution of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (Accessed 7 Feb 2024);
5. Mykhajliuk, Ya. B. (2020), “Administrative appeal: current state and development prospects”, *Yurydychnyj visnyk*, vol. 4, pp. 125-131;
6. Loshyts'kyj, M. V. (2015), “Administrative appeal as a way of protecting the rights of citizens in the activities of public administration bodies”, *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu*, vol. 31(2), available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2015_31%282%29_35 (Accessed 7 Feb 2024);
7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2022), The Law of Ukraine “On the administrative procedure”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text> (Accessed 7 Feb 2024);
8. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Tax Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Accessed 7 Feb 2024);

9. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Order “The procedure for registration and submission of complaints by taxpayers and their consideration by controlling bodies”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text> (Accessed 7 Feb 2024);

10. The official site of the State Tax Service of Ukraine (2023), “Administrative appeal against decisions on non-inclusion of data tables and compliance/non-compliance of the payer with the risk criteria”, available at: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/741363.html> (Accessed 7 Feb 2024);

11. The official site of the Business Ombudsman Council of Ukraine (2023), “Statistical information on complaints received”, available at: <https://boi.org.ua/stats/> (Accessed 7 Feb 2024);

12. The official site of the Business Ombudsman Council of Ukraine (2023), “Quarterly report for the period from July 1 to September 30, 2023”, available at: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/11/3q-2023-ua-1.pdf> (Accessed 7 Feb 2024);

13. The official site of the Diia.Business (2023), “Research on the state of business in Ukraine as of August 2023”, available at: https://business.diia.gov.ua/uploads/6/33080-stan_ta_potrebi_biznesu_v_umovah_vijni_rezul_tati_opituvanna_v_serpni.pdf (Accessed 7 Feb 2024);

14. Cabinet of Ministers of Ukraine (2019), Resolution “On Approval of Procedures for Suspension of Registration of Tax Invoice/Adjustment Calculation in the Unified Register of Tax Invoices”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%B> (Accessed 7 Feb 2024);

15. The official site of the Supreme Court of Ukraine (2022), “Scientific opinion of the Scientific Advisory Council at the Supreme Court on the application of Articles 22, 1173, 1174 of the Civil Code of Ukraine, Articles 198, 201 of the Tax Code of Ukraine”, available at: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/nauk_visn/Nauk_visn_925_556_21.pdf (Accessed 7 Feb 2024);

16. Ministry of Finance of Ukraine (2023), Order “On Approval of Amendments to the Procedure for Making Decisions on Registration / Refusal to Registration of Tax Invoices / Adjustment Calculations in the Unified Register of Tax Invoices”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0298-23#Text> (Accessed 7 Feb 2024);

17. The official site of the Business Ombudsman Council of Ukraine (2020), “Administration of taxes paid by businesses”, available at: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2020/07/admtaxesukr.pdf> (Accessed 7 Feb 2024);

18. Radchenko, L. M. (2017), “Public Administration: Essence, Principles and Mechanisms”, available at: [<4D6963726F736F667420576F7264202D20C7E1B3F0EDE8EA20313220DED0C8C4C8D7CDB220D7C8D2C0CDC>](https://npu.edu.ua/<4D6963726F736F667420576F7264202D20C7E1B3F0EDE8EA20313220DED0C8C4C8D7CDB220D7C8D2C0CDC>) (npu.edu.ua) (Accessed 7 Feb 2024);

19. Shura, N.O. (2016), “Principles of Public Administration as Regulators of Socio-Economic Processes in the National Economy”, *Ekonomika ta upravlinnia natsional'nyh hospodarstvom*, vol. 14, available at: <http://global-national.in.ua/archive/14-2016/54.pdf> (Accessed 7 Feb 2024).

Стаття надійшла до редакції 09.02.2024 р.