

DOI 10.33287/11202

УДК 347.73:336.22 (477)

## СУЧАСНИЙ СТАН РЕАЛІЗАЦІЇ ЗАХИСНОЇ ФУНКЦІЇ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ

### THE CURRENT STATE OF REALIZATION OF THE PROTECTIVE FUNCTION IN THE TAX LAW OF UKRAINE

**Ірина Березенко**

аспірантка Академії праці, соціальних відносин і туризму

**Irina Berezenko**

Phd student, Academy of Labour, Social Relations and Tourism

 [orcid.org/0000-0002-7125-8514](https://orcid.org/0000-0002-7125-8514)

 [irina-berezenko@ukr.net](mailto:irina-berezenko@ukr.net)

#### Анотація

Стаття розглядає правове регулювання реалізації захисної функції у сфері оподаткування в Україні. На підставі аналізу чинного законодавства України та практики його застосування виявлено колізійні моменти законодавства, що звужують право платників податків для реалізації свого права на адміністративне та судове оскарження рішень контролюючих (податкових) органів. Звернено увагу на те, що всупереч задекларованій ідеології діяльності контролюючих органів у напрямку партнерських відносин з платниками податків правове регулювання реалізації захисної функції в сфері оподаткування є неефективним. Запропоновано низку змін до Податкового Кодексу України, за допомогою можна уникнути колізійних моментів правового рівня.

#### Abstract

Determining the protective function in the field of taxation, defining its place and role among other functions and taking the necessary measures for its effective implementation is simply necessary for tax legislation, which is due to large-scale statistical appeals from taxpayers to the judicial authorities to restore violated rights. Effectiveness of protecting the rights of taxpayers largely determined by the state of law - the legal basis for protection. Based on real knowledge, personal observation, publication development, data office portal of the State Fiscal Service, were investigated certain aspects of the

#### Ключові слова:

податки, платник податків, контролюючі органи, порушення прав, захисна функція, податкові правовідносини.

#### Key words:

taxes, taxpayer, controlling bodies, violation of rights, protective function, tax relations.

#### Інформація про рукопис

Надійшов до редакції:

23.02.2019

Рецензований: 1.03.2019

Подано доопрацьовану версію: 18.03.2019

Прийнятий до друку: 3.04.2019

*protective function of the taxpayer. The main provisions and conclusions of the study are based on the analysis of domestic scientific literature, legislative acts, decisions of the judiciary. The methodological basis of the study consists of a set of general scientific and special approaches, namely: statistical, as well as the method of structural and system analysis. The method of analysis and scientific synthesis allowed to assess the gaps in legislation and propose a solution to the problem on the basis of judicial practice. With the help of the statistical method, data on case law was followed up. Generalization of judicial practice based on the results of disputes involving the State fiscal authorities and taxpayers regarding the appeal of tax notices and decisions. The collected data is processed using calculations of structural indicators, with which we compare and generalize the materials.*

*In our work it is proposed to differentiate the protective and guard function, because the scientists who considered the protection of taxpayers do not distinguish this aspect. Also, in this paper attention is paid to a rather new aspect of complaints commissions that decide to register a tax bill / calculate the adjustment in the Single Registry tax invoices or to refuse such registration, analyze the shortcomings and benefits. Taking into account the foregoing, in our opinion, the protective function and its implementation will enable to restore the violated right of taxpayers*

## Вступ

За твердженням Н. Федосової, податкова система України недосконала, величина та обсяг податків в Україні є достатньо високими [1, с. 93]. Це зумовлює неправомірне нарахування податкових зобов'язань, примусове стягнення податків, застосування фінансових санкцій тощо. Відтак, на думку О. Мінаєвої, сфера податкових правовідносин завжди характеризується підвищеною конфліктністю інтересів її учасників [2, с. 18].

Однією з найважливіших складових податкового права вважається захист прав платників податків. Обумовлено це тим, що надання платникам податків гарантій захисту їхніх прав слугує необхідною умовою демократичної податкової системи. Від якості виконання цієї функції податковими службами безпосередньо залежить стан дотримання громадянами податкової дисципліни та повноти надходжень до бюджету [3, с. 11].

Науковці приділяють значну увагу проблематиці захисту прав платників податків. Так, О. Федорчук охарактеризував правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку [4, с. 8]. Питання законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин стали предметом дослідження Я. Греци [5], який вважає, що права повинні бути не тільки задекларовані у нормативних актах, а й забезпечені та гарантовані всіма соціальними суб'єктами, насамперед державою. У дослідженні О. Бондаренка проаналізовано наукові погляди щодо правового регулювання суб'єктивних прав платників податків, вітчизняне законодавство та практику його реалізації [6].

Питання сутності форм захисту прав платників податків знайшли відображення у науковій розвідці О. Шишова, який під формою захисту прав платників податків розуміє порядок, в якому уповноважений

орган здійснює захист як особливий вид правомірної діяльності. При цьому автор виділяє такі форми захисту прав платників податків як юрисдикційні (судова та адміністративна) та неюрисдикційні (самозахист, медіація) [7, с. 223]. На реформуванні механізмів вирішення податкових спорів зосереджена праця М. Жернакова [8]. Дослідниця А. Роздайбіда спрямувала свою роботу на забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів [9].

Попри зацікавлення науковців проблематикою захисту прав платників податків певні питання залишаються відкритими й надалі, зокрема бракує визначень поняття захисту прав платників податків, відокремлення права на захист від захисту права, розмежування охоронних і захисних функцій права (ці функції науковці вважають такими, що не дублюють одна одну, а витікають одна з одної [10, с. 236, 237]) у сфері оподаткування. Захисна функція застосовується не завжди, а лише тоді, коли існує причинно-наслідковий зв'язок порушених прав між суб'єктами податкових правовідносин. Якщо захист має місце після правопорушення, то це вже само по собі свідчить про те, що правовідносини змінилися і спрямовані не на охорону, а на відновлення порушених чи оспорюваних прав та інтересів платників податків, які породжують податково-деліктні провадження і переходять з охоронної функції до захисної, що значно розширює зміст поняття захисної функції та її необхідності в реалізації права на захист платниками податків. Саме податкові делікти і породжують реалізацію захисної функції. Питання щодо реалізації захисної функції в сучасному податковому праві України є досить складним.

## Методологія дослідження

Мета статті полягає у з'ясуванні сучасного стану правового регулювання захисту прав та законних інтересів платників податків, встановленні конкретних проблем реалізації захисної функції в податковому законодавстві.

Проведене дослідження ґрунтується на аналізі чинного законодавства України та інформації Державної фіскальної служби (ДФС) України щодо узагальнення судової практики за результатами розгляду спорів за участі ДФС України і платників податків щодо оскарження податкових повідомлень-рішень за 2016-2018 рр.

У статті застосовано метод аналізу та наукового синтезу, який дозволив оцінити прогалини в законодавстві та запропонувати шляхи вдосконалення законодавства в сфері захисту прав платників податків.

Робота зосереджена на юрисдикційних аспектах захисту прав платників податків [7] і ґрунтується на розумінні захисної функції як установленні і гарантуванні державою засобів юридичного впливу, пов'язаного зі спричиненням шкоди суб'єктам права, посяганням на їх правовий стан і "захисною" реалізацією права - спрямованістю на захист суб'єктивних прав. Захисний вплив права виявляється за наявності правопорушення, вчинення шкоди суб'єктам права; іноді виражається у застосуванні примусових заходів (фізичного примусу - позбавлення волі особи, котра вчинила злочин) і, як правило, потребує оборонної діяльності, діяльності з побудови, відновлення, порушених прав та інтересів правового стану (поновлення на роботі чи посаді незаконно звільненого працівника; сплата аліментів, захист особи від необґрунтованого обвинувачення, осуду, обмеження її прав і свобод; самозахист прав тощо) [11, с. 42]. Захисна функція в податковому праві розглядалась у цьому дослідженні як напрям діяльності, який є інтелектуально-творчим процесом, спричинений неправомірними діями органів державної влади, які наділені повноваженнями в сфері оподаткування, пов'язаного з порушенням прав платників податків, а також у зворотному напрямку, порушенням платника податків податкового законодавства, вчинення шкоди суб'єктам права, який встановлений та гарантований державою, як правило потребує відновлення, повернення до попереднього стану одного з них від необґрунтованих дій, або ж бездіяльності.

## Результати дослідження

### *Різновиди оскарження рішень контролюючого (податкового) органу*

З-поміж прав платників податків, визначених ст. 17 Податкового кодексу України (далі - ПК України), передбачено право платника податків оскаржувати в порядку, передбаченому ПК України рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб) [12].

Відповідно до ст. 56 ПК України рішення, прийняті контролюючим (податковим) органом, можуть бути оскаржені в досудовому (адміністративному) та судовому порядку [12]. Розглянемо детальніше ці два порядки.

**Адміністративне оскарження** передбачає подання скарги на рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень. М. Карасьова розглядала таку скаргу у двох аспектах. По-перше, як відомості стосовно порушення органами публічного управління певних вимог нормативно-правових актів; по-друге, це метод захисту прав та законних інтересів громадян від порушень закону, які допускають посадові особи органів публічного управління [13, с. 25].

Право на подання скарги є необмежуваним і невідчужуваним правом особистості, передбаченим Конституцією України [14]. Ст. 55 Основного Закону закріплює обов'язок органів державної влади та посадових осіб надання у встановлений термін обґрунтованої відповіді на скарги. Процедура подання та розгляду скарг визначає Закон України «Про звернення громадян» [15].

Сутність процедури адміністративного оскарження рішення контролюючого органу полягає в тому, що конфлікт, який виник між сторонами податкового правовідношення - платником податків як зобов'язаною стороною та контролюючим органом уповноваженим правомочною стороною державою здійснювати функції щодо справляння податків, долається самими сторонами без втручання третьої особи [16]. Тобто це досудове врегулювання спору на рішення уповноваженого фіскального органу, яке подається платником податків до вищестоящего фіскального органу.

В податковому законодавстві [12] адміністративний порядок оскарження не визначено як обов'язкову досудову процедуру, відтак подача скарги до контролюючого органу вищого рівня не виключає права на наступну подачу аналогічної скарги до суду. Наразі адміністративний (досудовий) порядок вирішення податкового спору вважається таким, що має альтернативний, необов'язковий і субсидіарний характер, адже вибір такого порядку вирішення спору здійснюється за особистою дискрецією правозобов'язаного суб'єкта податкових відносин [2, с. 18].

Особливістю **судового оскарження** є те, що згідно з чинним українським законодавством (ч. 1 ст. 55 Конституції України [13] і ст. 56 Податкового кодексу України [12]) платник податків, оминаючи стадію адміністративного оскарження рішення податкового органу, має право звернутися до суду безпосередньо, якщо він вважає, що його права, як учасника податкового процесу, були порушені. Процедурні питання судового оскарження регулюється Кодексом України про адміністративне судочинство [16], який передбачає, що оскаржувати можна як рішення, так і дії чи бездіяльність контролюючих органів. Процедура оскарження в судовому порядку визначають форму, зміст, вимоги до позовної заяви, процедуру судового розгляду справи, правила оскарження прийнятих судових рішень.

При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання протиправним та/або скасування рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили.

За офіційними даними Державної фіскальної служби України (далі - ДФС України) протягом 2016-2018 року судами розглянуто 78,368 тис. справ у сфері оподаткування, з них: на користь органів ДФС України за позовами платників податків до територіальних органів ДФС України про визнання недійсними/нечинними податкових повідомлень-рішень - 32,54 тис. справ на 95,4 млрд. грн; на користь платників податків - 22,79 тис. справ на 72,7 млрд. грн.; залишено без змін 8900 податкових

повідомлень-рішень на суму 19243,3 млн. грн.; скасовано повністю 1112 податкових повідомлень-рішень на суму 2576,7 млн. грн.; скасовано частково 204 податкових повідомлень-рішень на суму 1317,4 млн. грн. [18].

Схожа ситуація спостерігається з вирішення податкових спорів в адміністративному порядку. Наприклад, у 2017 році ДФС України розглянуто 9332 первинні та повторні скарги на 13968 податкових повідомлень-рішень на загальну суму 42066,8 млн. грн. За результатами розгляду: залишено без змін 12248 податкових повідомлень-рішень на суму 38326,9 млн. грн.; скасовано повністю 1161 податкове повідомлення-рішення на суму 2323,2 млн. грн.; скасовано частково 559 податкових повідомлень-рішень на суму 1416,7 млн. грн. [19, с. 93].

Такий стан справ свідчить про неефективність реалізації захисної функції в податково-правовому регулюванні.

### **Колізії процедур оскарження**

Ст. 102 ПК України врегульовано питання застосування строків давності визначення податкових зобов'язань, які становлять 1095 днів [12].

Згідно із п. 56.19 ст. 56 ПК України коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до п. 56.17 ст. 56 ПК України [12].

Оскільки два приписи ПК України по-різному регулюють ті самі правовідносини і при цьому суперечать один одному (п. 56.18 і п. 56.19 ст. 56 ПК України), то відповідно до п. 56.21 ст. 56 ПК України перевагу повинно бути надано одній із цих законодавчих норм, а саме п. 56.18 ст. 56 ПК України, що передбачає триваліший строк для звернення до суду (1095 днів).

Отже, строк для звернення до суду платника податків із вимогою щодо визнання протиправним рішення контролюючого органу повинен визначатися за правилами п. 56.18 ст. 56 ПК України (1095 днів із дня отримання такого рішення), незалежно від того, чи скористалася особа своїм правом на досудове вирішення спору шляхом застосування процедури адміністративного оскарження [20].

Але і оскаржуючи рішення, платники податків стикаються з певними перепонами на шляху до цього. Відповідно до наказу Міністерства фінансів від 21.10.2015 № 915 «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» [21] платник податків може додавати до скарги розрахунки та докази, хоча посилаючись на норми ПК України [12] (п. 56.4 ст. 56) під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган. Не зрозумілим є те, на яких підставах платник податків має подавати докази, коли ПК України передбачено, що доказування покладається саме на контролюючий орган.

Ще одним казусом є темпоральні рамки здійснення процесуальної діяльності, передбачені ПК України щодо оскарження рішень контролюючим органом, який розглядає скаргу платника податків та зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. Керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад 20-денний строк, визначений у п. 56.8 ст. 56 ПК України, але не більше 60 календарних днів, та письмово повідомити про це платника податків до закінчення строку, визначеного у п. 56.8 ст. 56 ПК України [12].

Також, слід наголосити на звуженні прав платників податків через призму п. 53.2 ст.53 ПК України [12]. Даною статтею передбачено виключно судову процедуру оскарження податкової консультації. Це пов'язано з тим, що податкова консультація надається платнику податку у вигляді наказу, а не у вигляді рішення, що звужує досудове врегулювання спору і може бути оскаржено лише, як акт індивідуальної дії. Але постає питання про досудове врегулювання спору, хоча в даному випадку законодавець позбавив платник податку на таке право.

Звертаємо увагу, що пунктом 56.19 статті 56 ПК України у разі коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті. [12]. Однак, якщо поняття податкового повідомлення-рішення визначається ПК України згідно з підпунктом 14.1.156 пункту 14.1 статті 14 [12], то рішення про нарахування грошового зобов'язання потребує окремого визначення. Адже очевидно, що не кожне рішення зобов'язує здійснювати нарахування грошового зобов'язання, наприклад, рішення про застосування арешту майна платника податків (пункт 94.5 статті 94 ПК України) [12].

Специфічною ознакою податкових повідомлень-рішень, якими визначається нарахування грошового зобов'язання платника податків, є зупинка виконання платником податків заявлених у такому податковому повідомленні-рішенні вимог, у разі його адміністративного оскарження (пункт 56.15 статті 56 ПК України) [12]. Необхідно наголосити, що зупинка виконання заявлених вимог платником податків стосується виключно податкових повідомлення-рішення, а щодо інших рішень нічого не передбачено, тобто їх не можна зупинити повністю чи частково.

Такі прогалини законодавця, на нашу думку, суттєво порушують право захисту прав платників податків, а також обмежує їх у часових варіаціях.

Проблемність оскарження рішень державних органів щодо податків також зумовлена судовою реформою, постійними змінами у податковому законодавстві, перманентними реформуваннями контролюючих органів. З огляду на це в Україні наявна гостра необхідність у створенні сприятливих умов для подальшого ефективнішого захисту законних прав та законних інтересів платників податків.

### **Інновації в процедурах оскарження**

З 1 січня 2018 року почав працювати електронний кабінет платників податків як онлайн система відносин між платниками податків та органами державної влади, зокрема й контролюючими органами, з питань реалізації прав та обов'язків у сфері оподаткування. Платники податків отримали змогу звертатися до суду за захистом своїх прав та охоронюваних законом інтересів у разі, якщо технічний адміністратор або методолог не надсилає відповіді про результати перевірки повідомлення про технічну та/або методологічну помилку у встановлений ПК України строк або заперечує наявність технічної та/або методологічної помилки у роботі електронного кабінету [12]. Це єдиний випадок, визначений у ПК України, коли платник податків набуває права оскаржити бездіяльність податкових органів і зокрема, ДФС України як методолога та технічного адміністратора електронного кабінету [12].

ДФС України також впровадила новий сервіс подання скарги на рішення комісій, які приймають рішення стосовно реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації, в електронному вигляді запроваджено відповідно до Порядку розгляду скарг на рішення комісій, які приймають рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.02.2018 р. №117 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» [22].

Ніби новоутворення мало все змінити до кращого та врахувати попередні недоліки даного питання, але виникли нові проблемні питання по застосуванню деяких норм. Варто тільки поглянути на п.п. 56.23.2 ПК України, де встановлюються особливості оскарження цих специфічних рішень. Скрізь вживається слово «рішення» в однині. Податкова накладна та розрахунки коригування не стали винятком. І ситуація не міняється, навіть якщо ми заглибимося подальше у ПК України.

У той же час побічно про можливість винесення «часткового» рішення може свідчити положення п. 56.6 ст. 56 ПК України, у яких згадується повне або часткове незадоволення скарги. Це також поширюється на рішення пов'язані з податковою накладною та розрахунками коригування, виходячи з положень п. 56.23 ст. 56 ПК України [12].

Водночас, якщо практика прийняття рішень комісією Державної фіскальної служби України та їхнє адміністративного оскарження вже почалася складатися, то судові рішення у цих категоріях справ лише нещодавно почали прийматися та опубліковуватися в Єдиному державному реєстрі судових справ [23, 24].

Першим таким судовим рішенням щодо відновлення реєстрації податкової накладної є постанова Рівненського окружного адміністративного суду від 17.08.2017 р. у справі № 817/1147/17 [25], у якому суд скасував рішення комісії ДФС України про відмову у реєстрації податкової накладної та зобов'язав ДФС України зареєструвати таку податкову накладну.

Окрім того, що це рішення суду є першим з опублікованих, воно також цікаве тим, що в його мотивувальній частині зазначений висновок про невідповідність фактичних форм та змісту повідомлень про зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування або відмови у відновленні їх реєстрації вимогам п. 201.16 ст. 201 ПК України [12].

Зважаючи на висновки суду щодо якості оформлення рішень контролюючого органу, в аналогічних категоріях справ платникам податку на додану вартість можна порекомендувати заявляти також клопотання про винесення окремої ухвали в порядку, передбаченому ст. 166 Кодексу адміністративного судочинства України.

Таким чином, контролюючий орган можна буде змусити не лише відновити реєстрацію заблокованої податкової накладної, а й зобов'язати виправити системні помилки (наприклад, щодо невідповідності форм квитанцій вимогам ПК України), що ускладнюють роботу платникам податку на додану вартість [26].

З огляду на те, що це нововведення працює не так давно і судова практика таких спорів ще не напрацьована, колізійні питання будуть виникати і надалі, а кількість позовів з цього приводу зростатиме. Наразі платникам податків необхідно виваженіше підходити до вибору контрагентів, ретельно фіксувати результати господарської діяльності та уважно ставитись до порядку формування податкових показників.

Проведене дослідження щодо сучасних українських реалій захисту прав платників податків підтверджує виявлену іншими дослідниками [27] потребу у створенні системи постійного моніторингу результатів впровадження нових положень Податкового кодексу України, зокрема проведення відповідних досліджень, оцінку й аналіз порядку його впровадження, а також виявлення недоліків і розробку рекомендацій щодо їх усунення.

## Висновки та рекомендації

Ефективність захисту прав платників податків значною мірою визначається станом законодавства - правовою його основою захисту. Проведений аналіз чинних нормативно-правових актів України щодо способів захисту прав платників податків та практики їхнього застосування дає підстави оха-

рактизувати нинішній стан реалізації захисної функції у сфері оподаткування як незадовільний. Це підтверджується й масштабними зверненнями платників податків для відновлення порушених прав.

Проблемними питаннями залишаються як ендогенні чинники - неузгодженості норм законодавства щодо процедур та термінів оскарження, брак виразного регламенту захисту прав платників тощо, так і екзогенні чинники - змінність законодавства, судова реформа тощо.

Впровадженні у 2018 р. інновації у вигляді електронного кабінету платника податку та сервіс подання скарги в електронному вигляді хоча й покращили можливості адміністративного оскарження рішень контролюючих (податкових) органів, проте поки що не забезпечили безумовний захист платників податків.

Як очевидно з результатів дослідження, в чинному Податковому кодексі України, наявні прогалини в обчисленні строків не на користь платників податків, що призводить до чисельних порушень і неоднакових трактувань на рівні законодавства.

У дослідженні встановлені прогалини на законодавчому рівні, які звужують реалізацію захисної функції в податковому праві, але водночас це дає змогу для їхньої подальшої уніфікації. Відтак за результатами проведеного дослідження пропонуємо внести наступні зміни до Податкового кодексу України:

- п. 56.19 ст. 56 виключити, як такий, що звужує права платників податків у строках по відновленню порушеного права та створює колізію із п. 56.18 ст. 56 ПК України, яким передбачено триваліший строк звернення до суду для захисту порушених прав;
- п. 56.9 ст. 56 ПК України необхідно доповнити після слів по тексту «продовжити строк розгляду скарги» в дужках зазначити (з наступних підстав: необхідність проведення додаткової перевірки документів з виїздом до установи, підприємства, організації, або ж в разі звернення для отримання достовірності інформації та доказів від інших установ, підприємств, організацій уповноваженими контролюючими органами), далі по тексту статті ПК України;
- п. 53.2 ст. 53 ПК України викласти в наступній редакції: «платник податків може оскаржити до вищестоящего податкового органу рішення узагальнюючої податкової консультації або надану йому індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії, викладені в письмовій формі, які, на думку платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку чи збору. Дане рішення може бути оскаржене протягом 15 днів з дня вручення такого рішення платнику податку».

### Перелік літератури і джерел інформації

1. Федосова В. Є. Проблеми податкової системи та податкового навантаження України // Економіка і регіон. 2015. № 2 (51). С. 90-93.
2. Мінаєва О. М. Процедурне регулювання податкових відносин (методологічний аспект) автореф. дис ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 36 с.
3. Мулявка Д. Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2004. 19 с.
4. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2003. 231 с.
5. Греца Я.В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2006. 202 с.
6. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2017. 20 с.
7. Шишов О.О. Форми захисту прав платників податків // Young Scientist. 2015. № 2 (17). С. 221-225.
8. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення: автореф. дис ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. 28 с.



9. Роздайбіда А. А. Забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів: дис ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. 198 с.
10. Скакун О.Ф. Теорія права і держави. КНТ. ЦУЛ. 2010. 520 с.
11. Штанько А. Захисна функція цивільного права // Вісник Національної Академії адвокатури України. 2015. № 3 (41). С. 39-45.
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/2755-17> (дата звернення 23.11.2018).
13. Карасева М.В. Конституционное право граждан СССР на обжалование: Изд. Воронежского ун-та. 1989. 150 с.
14. Конституція України від 28.06.1996. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/constitution> (дата звернення 21.02.2019).
15. Про звернення громадян: Закон України від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/393/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 11.10.2018 ).
16. Кучерявенко М.П. Податковий Кодекс України: постатейний коментар. Харків. 2011. Ч.2. 1128 с.
17. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 року № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення 29.01.2019 р.).
18. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України // Державна фіскальна служба України. 2018. 28 грудня. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>.
19. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік // Державна фіскальна служба України. 2017. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>
20. Територіальні органи державної фіскальної служби. URL <http://lg.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/298960.html>.
21. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: Наказ Мінфін України від 21.10.2015 № 916 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15> (дата звернення 28.07.2017).
22. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: постанова Кабінету міністрів України від 21.02.2018 р. №117. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-n> (дата звернення 27.01.2019).
23. Прес-служба ДФС України. Оскаржити рішення про відмову в реєстрації ПН/ПК можна через електронний кабінет. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100007766-oskarzhiti-rishennya-pro-vidmovu-v-reyestratsiyi-pn-rk-mozhna-cherez-e-kabinet> (дата звернення 27.01.2019).
24. Амброзяк Н. Декілька рішень про відмову в реєстрації ПН в одній скарзі // Податки та бухгалтерський облік. 2017. листопад. URL: [https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/november/issue-88/article\\_31651.html?utm\\_expid=.7YZnTvPwQKWpt2vlOyesRw.0&utm\\_referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F](https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/november/issue-88/article_31651.html?utm_expid=.7YZnTvPwQKWpt2vlOyesRw.0&utm_referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F) (дата звернення 30.01.2019)
25. Постанова Рівненського окружного адміністративного суду від 17.08.2017 р. у справі №817/1147/17. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/SO13169.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SO13169.html) (дата звернення 31.01.2019).
26. Нечай М. Судова практика щодо зупинення реєстрації податкових накладних // Юридична газета online. 2017. 11 вересня. URL: <http://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/sudova-praktika-shchodo-zupinennya-reestratsiyi-podatkovih-nakladnih.html> (дата звернення 31.01.2019).
27. Касьяненко Л. М. Чайка В. В. Юридичні гарантії захисту прав платників податків в Україні // Міжнародний юридичний вісник. 2015. Вип.1 (2). С. 5-13.