

19. Радько Т.Н. Теория функций права: монография. М.: Проспект, 2014. 272 с.
20. Проблемы теории государства и права: учеб. пособ. / под ред. М.Н. Марченко. М.: Юристъ, 2001. 656 с.
21. Теория государства и права. Курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. М.: Юристъ, 1997. 672 с.
22. Волинка К.Г. Теорія держави і права: навч. посіб. К.: МАУП, 2003. 240 с.
23. Общая теория права и государства: учебник / под ред. В.В. Лазарева. М.: Юристъ, 1996. 472 с.
24. Алексеев С.С. Общая теория права: в 2 т. М.: Юрид. лит., 1982. Т. 2. 360 с.
25. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: підручник. Харків: Консум, 2001. 656 с.
26. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07 грудня 1984 р. № 8073-Х. Відомості Верховної Ради Української РСР (ВВР). 1984. Додаток до № 51. Ст. 1122.

НЕБЕСНА М. О.,

аспірант

(Університет державної фіскальної
служби України)

УДК 342.924

АДМІНІСТРАТИВНІ АКТИ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ: ПОНЯТТЯ Й ОЗНАКИ

У статті представлено результати аналізу ознак і юридичної природи адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування, що дозволило визначити зміст і обсяг відповідного поняття.

Ключові слова: адміністративний акт, індивідуальний акт, контролюючий орган, правозастосування, інтерпретація.

В статье выделены результаты анализа признаков и юридической природы административных актов контролирующих органов в сфере налогообложения, что позволило определить содержание и объем соответствующего понятия.

Ключевые слова: административный акт, индивидуальный акт, контролирующий орган, налогообложение, правоприменение, интерпретация.

The article highlights the results of the analysis of signs and the legal nature of administrative acts of supervisory bodies in the field of taxation, which made it possible to determine the content and scope of the corresponding concept.

Key words: administrative act, individual act, controlling body, taxation, law enforcement, interpretation.

Вступ. Регулювання сфери оподаткування відбувається за допомогою різних правових форм, серед яких виділяються ті, за допомогою котрих здійснюється безпосереднє застосування норм права, виникають, змінюються, припиняються права й обов'язки платників податків. Такі правові форми протягом тривалого часу мали назву правових актів



управління. Розвиток науки адміністративного права, переосмислення доктринальних засад взаємодії особи та держави, визнання учасниками публічно-правових відносин інститутів громадянського суспільства та суб'єктами публічно-управлінської діяльності органів місцевого самоврядування зумовили пошук нових термінів, що позначали б усю сукупність форм вираження діяльності суб'єктів публічного адміністрування, одним із яких став «адміністративний акт».

На користь запровадження такого терміна наводяться різні аргументи, серед яких найбільшої уваги заслуговують твердження про те, що з огляду на впровадження категорії публічного адміністрування використання прикметника «управлінський» видається нераціональним, адже значна частина відповідних актів не стосується управління, а ті, що стосуються – часто приймаються з урахуванням позиції громадянського суспільства, що віддаляє їх від безумовного управлінського розпорядництва, більше зближуючи із сутністю регулювання [1, с. 109–110].

Дійсно, під час реалізації покладених завдань контролюючі органи у сфері оподаткування видають не лише управлінські, а й інші правові акти, наприклад, під час надання адміністративних послуг, що зумовлює пошук нових термінів для їх позначення.

Водночас наука адміністративного права оперує й іншими термінами для позначення односторонніх владних волевиявлень органів публічної адміністрації: «індивідуальні правові акти управління», «нормативні акти», «індивідуальні акти», «індивідуальні акти управління» тощо, а законодавцем у новій редакції Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАСУ) вперше на законодавчому рівні визначено поняття індивідуального акта публічної адміністрації як акта (рішення) суб'єкта владних повноважень, виданого (прийнятого) на виконання владних управлінських функцій або в порядку надання адміністративних послуг, який стосується прав або інтересів визначеної в акті особи або осіб та дія якого вичерпується його виконанням або має визначений строк [2]. Наведені розбіжності у юридичній термінології вимагають уточнення поняття адміністративного акта та пошук його місця у системі юридичних понять.

Адміністративні акти вже ставали предметом наукових досліджень [3, с. 22–23; 4, с. 7], їх поняття, ознаки та види характеризуються у навчальній літературі [6, с. 263; 7, с. 158].

Так, В.П. Тимощуком на основі аналізу законодавства країн-членів ЄС та законодавства Європейського Союзу обґрунтовується індивідуальний характер адміністративних актів і їх спрямованість на створення, зміну чи припинення прав та обов'язків особи (осіб) [3, с. 22–23], О.О. Мандюк, І.П. Яковлев, А.М. Школик відносять до адміністративних як нормативні, так і індивідуальні акти [1, с. 110; 7, с. 42; 8, с. 330], а М.П. Угровецький вважає, що адміністративними актами варто називати як нормативні й індивідуальні акти, так і адміністративні договори [4, с. 7].

Наведене свідчить про відсутність єдиного підходу до розуміння поняття «адміністративний акт», недостатнє теоретичне обґрунтування застосування названого терміна, невизначеність його юридичної конструкції.

Постановка завдання. Відповідно, метою нашого дослідження є формування поняття «адміністративний акт контролюючих органів у сфері оподаткування» та визначення його ознак.

Результати дослідження. Як було вказано вище, термін «адміністративний акт» використовується для позначення різних явищ правової дійсності.

Відмінності у підходах вчених до розуміння адміністративних актів, діаметрально протилежні погляди на їх сутність доводять доцільність дослідження цього поняття виходячи зі змісту більш широкого поняття, що виступатиме родовим щодо адміністративних актів. Таким поняттям, як видається, є «правові акти управління», що виступають провідною формою реалізації завдань і функцій органів виконавчої влади.

Правовий акт управління – це офіційно оформлений результат волевиявлення органів виконавчої влади (та інших суб'єктів державного управління), здійснюваний в односторонньому порядку з дотриманням встановленої процедури і спрямований на виникнення певних юридичних наслідків [8, с. 276].



Ознаками, притаманними правовим актам управління, наділяють і адміністративні акти. Так, у працях вчених вказується, що адміністративні акти – це волевиявлення адміністративного органу щодо вирішення адміністративної справи, спрямоване на виникнення, зміну чи припинення прав та обов'язків конкретних фізичних або юридичних осіб [3, с. 22–23]; це рішення (юридичний акт) індивідуальної дії, прийняте суб'єктом публічної адміністрації, спрямоване на набуття, зміну припинення прав та обов'язків фізичної або юридичної особи [6, с. 245]; рішення суб'єкта публічної адміністрації щодо вирішення конкретної адміністративної справи, що зумовлює юридичні наслідки для конкретних суб'єктів адміністративного права, дія якого припиняється після одноразового застосування (здійснення встановлених адміністративних прав і обов'язків) [9, с. 164].

Наведені дефініції дають підстави стверджувати, що правові акти управління й адміністративні акти володіють рядом спільних ознак: є офіційно оформленим результатом волевиявлення суб'єкта публічної адміністрації – рішенням; метою їх видання (прийняття) є врегулювання (вирішення) публічних (адміністративних) справ; настання юридичних наслідків.

Водночас дослідники вказують, що адміністративним актам притаманна індивідуальність дії. Наведене дає підстави стверджувати, що адміністративні акти є різновидом правових актів управління. Взагалі правові акти управління за критерієм юридичної природи поділяють на нормативні й індивідуальні. Нормативні акти управління – це правові акти управління, які встановлюють, змінюють або скасовують правові норми [8, с. 282]. Індивідуальні акти управління – це акти, які стосуються конкретних осіб, їх прав і обов'язків [8, с. 283]. Такі акти не тільки містять точно визначені й персоніфіковані юридичні приписи, а й завжди відіграють роль юридичних фактів, з якими пов'язуються виникнення, зміна та припинення конкретних адміністративно-правових відносин [8, с. 283].

Відповідно, до системи правових актів управління входять два близькі, однак не тотожні поняття – адміністративні акти й індивідуальні акти управління. Обидва терміни позначають акти (рішення) суб'єктів владних повноважень, що викликають виникнення, зміну припинення прав і обов'язків конкретної особи.

Окремі дослідники наголошують на такій ознаці адміністративного акта, як його зовнішня спрямованість, що дозволяє відмежовувати такі акти від внутрішньо спрямованих актів, наприклад, щодо вирішення організаційних питань всередині органу публічної адміністрації [3, с. 25; 10, с. 87–88].

Наведена ознака дає підстави для уточнення місця терміна «адміністративний акт» у системі понять науки адміністративного права. Вважаємо, що адміністративні акти є тією частиною індивідуальних актів управління, що видаються з метою врегулювання поведінки, реалізації прав і обов'язків фізичних і юридичних осіб, що організаційно не підпорядковані органу публічної адміністрації. Так, до обсягу поняття «адміністративний акт» недоцільно відносити ті акти, що видаються з метою врегулювання внутрішньо організаційних питань всередині контролюючого органу у сфері оподаткування (наприклад, накази про призначення на посаду, притягнення до дисциплінарної відповідальності, утворення територіальних органів і створення структурних підрозділів), а також ті, що видаються у зв'язку із функціонуванням підприємств, установ, організацій, що входять до сфери управління Державної фіскальної служби України. Відповідно, ще однією характеристикою адміністративних актів є їх видання стосовно організаційно не підпорядкованих суб'єктів.

Як вид індивідуальних актів управління адміністративні акти володіють такими ознаками: підзаконність; обов'язковість (імперативність); офіційність, односторонність, індивідуальний характер.

Підводячи попередні підсумки, можемо стверджувати, що адміністративні акти є різновидом індивідуальних актів управління і, відповідно, володіють усіма ознаками останніх. Серед особливих ознак, що вирізнятимуть адміністративні акти серед інших форм вираження індивідуальних рішень контролюючих органів, варто звернути особливу увагу на їх зовнішню спрямованість.



Ознака зовнішньої спрямованості дозволяє стверджувати, що адміністративні акти, на відміну від індивідуальних актів управління, приймаються з метою реалізації прав і обов'язків юридичних і фізичних осіб у сфері оподаткування, мають регулюючий характер. Адміністративні акти викликають безпосередні зміни у правовому статусі суб'єкта права, є персоніфікованими. Окремо вкажемо на такі види адміністративних актів, що містять відмови (наприклад, рішення про відмову у видачі ліцензії) і результатом яких не є зміна у правовому статусі суб'єктів. У цьому зв'язку варто підтримати І.П. Яковлева, яким обґрунтовано, що правові форми управління можуть мати такі модифікації правових наслідків: виникнення, зміну, припинення правовідносин; виникнення, зміну, припинення, призупинення, поновлення об'єктивного та суб'єктивного права / обов'язку матеріального або процедурного змісту (у т. ч. відповідні модифікації правових статусів); неможливість виникнення суб'єктивних прав і / або правовідносин (правоперешкоджання) [1, с. 12].

Таким чином, юридичним наслідком адміністративного акта можуть виступати як виникнення, зміна, припинення, призупинення, поновлення об'єктивного та суб'єктивного права / обов'язку матеріального або процедурного змісту, так і неможливість виникнення суб'єктивного права.

Персоніфікованість і зовнішня дія адміністративного акта, тобто його безпосередній юридично значимий вплив на конкретну фізичну і юридичну особу, дає підстави стверджувати, що його юридичним наслідком виступатимуть зміни у правовому статусі такої особи.

Виокремлені вище ознаки є загальними для адміністративних актів, що видаються всіма органами публічної адміністрації. Для більш глибокого дослідження адміністративних актів контролюючих органів варто зупинитися на елементах їх юридичної природи: сфері дії, юридичній силі, змісті і формі актів [11, с. 33].

Сфера дії акта – це межі його дії, які встановлюються державою. Сфера дії адміністративних актів визначається, по-перше, завданнями та функціями органу публічної адміністрації, по-друге, цільовим призначенням адміністративного акта. Так, згідно з Положенням про Державну фіскальну службу України, адміністративні акти контролюючих органів у сфері оподаткування видаються під час реалізації державної податкової політики, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, здійснення контролю за надходженням до бюджетів і державних цільових фондів податків і зборів, інших платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів [12]. Виключення митних правовідносин зі сфери дії адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування зумовлене приписами ст. 19-1 та 19-3 Податкового кодексу України (далі – ПК України), де перераховані функції контролюючих органів [13]. Наведений законодавцем перелік відповідних функцій дозволяє додати ще одну сферу, на яку розповсюджуватимуть дію адміністративні акти контролюючих органів – протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму у частині виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій щодо відповідності законодавству [13].

Наступним елементом юридичної природи було названо юридичну силу адміністративного акта, що вказує на співвідношення адміністративних актів, а також визначає місце, яке займають адміністративні акти в системі правових актів [11, с. 33]. Ієрархія адміністративних актів контролюючих органів тісно пов'язана із субординаційними зв'язками у системі таких органів: юридична сила адміністративного акта залежатиме від рівня контролюючого органу у системі таких органів.

Зміст адміністративного акта як елемент його юридичної природи є точним юридичним формулюванням його головної мети та завдань, застосуванням правових засобів, визна-



ченням суб'єктів, що наділяються правами й обов'язками, часових і просторових характеристик дії акта [14, с. 17].

Зміст адміністративного акта залежить від його головної мети, яку тривалий час вбачали у застосуванні норм права. Втім, механізм правового регулювання суспільних відносин, у т. ч. й у сфері оподаткування, передбачає наявність ще однієї групи підзаконних актів – інтерпретаційних, що роз'яснюють зміст нормативно-правових актів, з метою правильного й однозначного розуміння, точного та неухильного виконання, дотримання та використання суб'єктами права [15, с. 6].

Так, ст. 52 ПК України визначає, що за зверненням платників податків контролюючі органи надають їм безоплатно індивідуальні податкові консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [13].

Причому цікавими є юридичні наслідки надання відповідних індивідуальних консультацій, наданих у письмовій формі: не може бути притягнуто до відповідальності платника податків, який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації (ч. 53.1. ст. 53 ПК України) [13]; платник податків може оскаржити до суду надану йому індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії (ч. 53.2, ст. 53 ПК України) [13]. Таким чином, законодавцем визнано належність індивідуальних податкових консультацій до правових актів і визначено їх юридичні наслідки – виникнення, зміна та припинення прав і обов'язків платників податків. Названі якості індивідуальних податкових консультацій, а також їх зовнішня дія та індивідуальний характер (індивідуальна податкова консультація може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (ч. 52.2. ст. 52 ПК України) дають підстави для віднесення їх до числа адміністративних актів.

Наведене дає підстави стверджувати, що змістом адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування є не лише застосування норм права, а й їх тлумачення.

Зміст адміністративного акта обов'язково знаходить своє вираження у відповідній формі адміністративного акта, під якою розуміють документ, що має свої реквізити, які є встановленими законом обов'язковими формальними елементами того чи іншого документа [11, с. 33].

Дійсно, для більшості адміністративних актів контролюючих органів, залежно від їх змісту, встановлено конкретну письмову форму. Перелік реквізитів адміністративного акта встановлено у законодавчих актах, а узагальнені типові форми затверджені підзаконними актами.

Висновки. Підсумовуючи викладене, може стверджувати, що адміністративні акти контролюючих органів у сфері оподаткування є підзаконними, офіційними, односторонніми рішеннями відповідних органів і їх посадових осіб, правозастосовного або інтерпретаційного змісту, прийняті у зв'язку із реалізацією суб'єктивних прав і юридичних обов'язків особи, що є юридичними фактами для змін у правовому статусі юридичних і фізичних осіб або неможливості виникнення суб'єктивного права.

Список використаних джерел:

1. Яковлев І.П. *Форми і методи публічного адміністрування у державній митній справі: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Нац. університет «Одеська юридична академія»*. Одеса, 2016. 224 с.
2. Кодекс адміністративного судочинства України від 06 липня 2005 р. № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2005. № 35–36. № 37. Ст. 446. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.
3. Тимошук В.П. *Адміністративні акти: процедура прийняття та припинення дії: монографія*. К.: «Конус-Ю». 2010. 296 с.
4. Угровецький М.П. *Адміністративні акти органів прокуратури*. 2011. С. 7.
5. *Загальне адміністративне право: навч. посіб. / за заг. ред. Р.С. Мельника*. К.: Ваіте. 2014. 376 с.



6. Галуцько В., Діхтієвський П., Кузьменко О., Стеценко С. Адміністративне право України. Повний курс: підручник. Херсон: ОЛДІ-ПЛЮС, 2018. 446 с.
7. Мандюк О.О. Індивідуальні адміністративні акти: теорія і практика застосування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Нац. університет «Львівська політехніка». Львів, 2017. 214 с.
8. Адміністративне право України. Академічний курс: підручник: у 2 т. Т. 1. Загальна частина / ред. кол. В.Б. Авер'янов та ін. К.: Видавництво «Юридична думка». 592 с.
9. Галуцько В., Діхтієвський П., Коломоєць Т. Адміністративне право України. Повний курс: підручник. К.: НДППІ, 2018. 452 с.
10. Хоменко В.О. Інструменти діяльності органів місцевого самоврядування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Університет сучасних знань. Київ, 2016. 220 с.
11. Шопина О.В. Понятие, признаки и системные святы правовых актов. Юридический журнал. № 1. 2007. С. 27–37.
12. Положення про Державну фіскальну службу України: затв. Пост. Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236. Офіційний вісник України. 2014 р. № 55. С. 31. Ст. 1507.
13. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст.112
14. Тихомиров Ю.А., Котелевская И.В. Правовые акты: учеб.-практ. и справочное пособ. М., 1999. 112 с.
15. Федоров Г., Травин В. К опоросу о классификации правоприменительных актов. Закон и жизнь. 2014. № 11. С. 4–9.

