

Небесна М.О.

Університет державної фіскальної служби України

КЛАСИФІКАЦІЯ АДМІНІСТРАТИВНИХ АКТІВ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

У статті наведено результати авторської спроби здійснити класифікацію адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування. Визнано, що ознакам природної класифікації відповідатиме групування адміністративних актів за ознакою їхнього змісту. Оскільки зміст адміністративного акта безпосередньо впливає на юридичні наслідки його прийняття та функції у правовому регулюванні, їх також варто віднести до основних критеріїв класифікації. Інші критерії, такі як форма акта, наявність адміністративного розсуду, суб'єкт прийняття та виявлення ініціативи, дають змогу сформувати допоміжну класифікацію та більш глибоко дослідити взаємозв'язки адміністративних актів.

Ключові слова: адміністративні акти, контролюючі органи, класифікація, тлумачення, правозастосування.

Постановка проблеми. Контролюючі органи у сфері оподаткування у своїй повсякденній діяльності видають досить велику кількість адміністративних актів, що відрізняються за змістом, формою, суб'єктами видання, юридичними наслідками. Привести їх сукупність до певної визначеності та єдності, за справедливим твердженням В.М. Сирих, неможливо без застосування такого методу наукового пізнання, як класифікація [1, с. 282].

Класифікація є видом поділу поняття, але вона відрізняється від звичайного поділу. Класифікація є таким поділом, у якому рід поділяється на види, види – на підвиди і так далі. За допомогою класифікації здобувають струнку систему розміщення тих чи інших предметів за класами [2, с. 87].

Метою використання методу класифікації під час дослідження адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування є систематизація та організація знань про адміністративні акти для їх розмежування та порівняння, а також використання отриманих знань під час удосконалення чинного законодавства. За справедливим твердженням О.О. Мандюка, практичне значення класифікації індивідуальних адміністративних актів полягає в тому, що різні групи актів у зв'язку з наявністю тих чи інших специфічних ознак повинні мати відмінне правове регулювання, та, відповідно, практика їх застосування безпосередньо залежить від того, до якої категорії актів вони будуть віднесені [3, с. 49].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зважаючи на значення класифікації як методу наукового пізнання правових явищ, питання класифікації адміністративних актів навряд чи є новим. Однак через відсутність єдності серед учених у розумінні змісту та обсягу поняття «адміністративний акт» нині існує досить велика кількість підходів до класифікації названого правового явища, що призводить до фактичного перерахування видів адміністративних актів за певною ознакою (так звана допоміжна класифікація). Незважаючи на постійно увагу вчених до питань групування та типологізації адміністративних актів, формування їх природної класифікації як розподілу предметів або явищ за групами (класами) на основі їхніх істотних ознак [2, с. 87] залишається актуальним і надалі. Стосовно ж класифікації адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування, то варто вказати, що це питання не стало предметом наукових досліджень.

Постановка завдання. Відповідно, метою дослідження є формування природної класифікації адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування, що дасть змогу виявити зв'язки між ними, встановити прогалини у їх правовому регулюванні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проведення класифікації вимагає пошуку належних критеріїв поділу змісту поняття. Такими варто визнати найістотніші ознаки поняття, що визначають характер усіх останніх ознак предметів, котрі

класифікуються, і дають змогу установити для кожного класу чітко визначене, постійне місце серед інших класів [2, с. 87].

Отож формування класифікаційних критеріїв повинне відбуватись із урахуванням суттєвих ознак, що входять до змісту поняття адміністративного акта контролюючих органів у сфері оподаткування, серед яких варто, перш за все, вказати на зміст акта, його юридичні наслідки та функції у правовому регулюванні.

За змістом адміністративні акти контролюючих органів у сфері оподаткування поділяються на дві групи: правозастосовні та інтерпретаційні.

Правозастосовні акти – ті, за допомогою яких реалізуються елементи норм права, виникають, змінюються, припиняються права й обов'язки суб'єктів права. Правозастосовні акти піддавались детальному розгляду у наукових працях як із теорії держави та права, так і з адміністративного права. Більший дослідницький інтерес становлять інтерпретаційні адміністративні акти контролюючих органів у сфері оподаткування.

Інтерпретаційні адміністративні акти є різновидом актів казуального (індивідуального) тлумачення, а саме – актів адміністративного тлумачення. [4, с. 20–22; 5, с. 409]. Під казуальним тлумаченням (лат. *cāsuālis* – випадковий, від *cāsus* – випадок, давніше – падіння) розуміється офіційне роз'яснення змісту норм права, яке дається судовим чи іншим компетентним державним органом щодо конкретної справи. Цей вид тлумачення є обов'язковим стосовно певного казусу (випадку, життєвого факту, конкретної справи чи обставини). Його не можна механічно розповсюджувати на інші однорідні справи, оскільки кожна з них має свої індивідуальні особливості. Мета такого тлумачення – обґрунтоване вирішення конкретної справи [6, с. 18].

Варто звернути увагу на те, що в теорії права актами адміністративного тлумачення визнаються не тільки роз'яснення законодавства у відповідь на запит, але й рішення органів публічної адміністрації за результатами розгляду скарги, а також акти про скасування вищим органом незаконного акта [5, с. 409; 7, 197; 8, с. 115].

Наведене дає підстави зарахувати до цієї групи адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування як індивідуальні податкові консультації, так і рішення за результатами розгляду скарг платників податків.

Зміст акта безпосередньо впливає на юридичні наслідки адміністративних актів, що може бути використане для подальшого їх поділу на

підвиди. Наприклад, залежно від юридичних наслідків виділяють такі правозастосовні акти: зобов'язуючі, забороняючі, правоповноважуючі й такі, що містять відмови [9, с. 283–284].

У свою чергу й інтерпретаційні акти можуть бути поділені на зобов'язуючі (рішення контролюючого органу за результатами розгляду скарги про збільшення суми грошового зобов'язання), правоповноважуючі (індивідуальна податкова консультація про відсутність обов'язку подавати інформацію у відповідь на запит контролюючого органу, що поданий із порушенням вимог про зазначення підстав його надіслання) й такі, що містять відмови (залишення скарги без задоволення).

Зміст та юридичні наслідки зумовлюють ті функції, які виконують адміністративні акти у правовому регулюванні, що справедливо визначається авторами одним із найважливіших критеріїв для їх класифікації. За названою ознакою розрізняють регулятивні та правоохоронні адміністративні акти [10, с. 11; 3, с. 53]. Загалом погоджуючись із наведеним підходом, вважаємо за необхідно уточнити деякі положення. По-перше, визначення правоохоронних актів як таких, що встановлюють міру юридичної відповідальності відповідно до санкції охоронних норм (наприклад, постанова про притягнення до адміністративної відповідальності) [3, с. 53], не дозволяє віднести до цієї категорії ті адміністративні акти, що виконують охоронні та захисні функції, однак не визначають міру юридичної відповідальності. Наприклад, рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків. По-друге, особливості змісту та правових наслідків відмовних адміністративних актів не дають підстав для їх однозначного зарахування до регулятивних або охоронних актів.

Зважаючи на те, що адміністративні акти приймаються з метою реалізації норм права, варто звернути увагу на напрацювання О.Ф. Скакун у напрямі класифікації норм права за функціями права на регулятивні, охоронні та захисні [5, с. 315].

Наприклад, регулятивні адміністративні акти приймаються у зв'язку із правомірною поведінкою особи, а їхнім юридичним наслідком є виникнення прав та обов'язків позитивного характеру. Справді, податкове повідомлення-рішення приймається не лише у зв'язку із застосуванням санкцій до платника податків, але й у разі, коли згідно з податковим та іншим законодавством особою,

відповідальною за нарахування сум податкових зобов'язань з окремого податку або збору, є контролюючий орган (54.3.3. ПК України) [11]. Водночас до регулятивних адміністративних актів не доцільно зараховувати податкові вимоги та ті податкові повідомлення-рішення, що приймаються контролюючим органом у зв'язку із виявленими порушеннями податкового та іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи доходів і зборів. До регулятивних актів доцільно зараховувати правоуповноважуючі адміністративні акти та ту частину зобов'язуючих адміністративних актів, що непов'язані із порушеннями з боку платників податків, усі групи інтерпретаційних актів.

Видання охоронних адміністративних актів пов'язане з необхідністю забезпечити виконання платниками податків своїх обов'язків, вони виражають ззовні попереджувальні заходи адміністративного примусу, а також призначені для унеможливлення порушень у майбутньому. До таких актів доцільно зараховувати рішення про застосування адміністративного арешту майна платників податків, податкові вимоги, вимоги про сплату недоїмки з єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, рішення про застосування заходів забезпечення провадження у справі про адміністративні правопорушення, рішення про призупинення дії ліцензії, а також відмовні рішення. Стосовно підстав зараховування останніх до числа охоронних адміністративних актів вкажемо таке. Згідно з частиною 3 статті 13 Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності» підставою для прийняття рішення про відмову у видачі ліцензії є встановлення невідповідності здобувача ліцензії ліцензійним умовам або виявлення недостовірності даних у підтвердних документах, поданих здобувачем ліцензії [12]. Тож відмова у видачі ліцензії запобігає вчиненню особою порушень правил ведення ліцензованої діяльності у майбутньому.

Захисні адміністративні акти відображають міру державного реагування на порушення встановлених у диспозиціях норм права правил поведінки. Приймаються у зв'язку із неправомірною поведінкою особи. До таких актів зараховуємо постанови у справах про адміністративні правопорушення та податкові повідомлення-рішення, якими застосовуються санкції за порушення податкового та іншого законодавства, контроль за якими покладено на органи доходів і зборів, рішення про анулювання ліцензій.

Наведені вище критерії є основою для формування природної класифікації адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування, однак їх упорядкуванню та систематизації сприятиме й допоміжна класифікація.

Наприклад, за суб'єктом прийняття варто виділяти адміністративні акти, які прийняті Державною фіскальною службою України, Головними управліннями Державної фіскальної служби України в областях, Державними податковими інспекціями. Важливість названого критерію полягає в тому, що адміністративні акти, прийняті контролюючим органом нижчого рівня, можуть бути скасовані контролюючим органом вищого рівня.

Категоризація адміністративних актів за названим критерієм дала змогу виявити ряд невідповідностей задекларованих функцій контролюючих органів тим видам адміністративних актів, які вони уповноважені приймати через закон. Наприклад, індивідуальні податкові консультації в письмовій формі, що розглядаються нами як інтерпретаційні адміністративні акти, видаються контролюючими органами в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональними територіальними органами, Державною фіскальною службою України (частина 52.4. статті 52 ПК України) [11]. Державні податкові інспекції, які через приписи статті 19-3 ПК України [11] повинні виконувати, перш за все, сервісні функції, таким повноваженням не наділені, водночас уповноважені приймати юрисдикційні акти. Позбавлення права Державних податкових інспекцій надавати індивідуальні податкові консультації значно перевантажує контролюючі органи обласного рівня, ускладнюють і збільшують у часі (ПК України передбачено строк у 25 календарних днів із дати звернення платника податків) процедуру отримання відповідної консультації.

За критерієм обсягу повноважень суб'єкта видання актів поділяються на такі: дискреційні акти, що приймаються на вільний розсуд органу, посадової особи, без необхідності їх узгодження з будь-ким; акти, котрі приймаються на основі альтернативних повноважень, що дають суб'єкту можливість вибору одного з декількох названих у нормі права варіантів; так звані акти «пов'язаної адміністрації», що приймаються за відсутності можливості вибору [9, с. 283–284].

Водночас здійснити розподіл адміністративних актів контролюючих органів за цим критерієм досить складно. Так, на перший погляд постанова зі справи про адміністративне правопорушення

є актом пов'язаної адміністрації, оскільки за наявності підстав, визначених законодавством, контролюючий орган або зобов'язаний накладати адміністративне стягнення, або закрити справу. Водночас вид адміністративного стягнення обирається із варіантів, які зазначені в санкції статті Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) (адміністративний акт, що приймається на основі альтернативних повноважень), а власне – розмір стягнення (наприклад, розмір штрафу) визначається на розсуд контролюючого органу (дискреційний акт). Наприклад, вчинення дій, що перешкоджають уповноваженим особам органів доходів і зборів у проведенні перевірок, тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (стаття 188-23 КУпАП) [13]. Отже, постанову зі справи про адміністративне правопорушення залежно від ступеню розсуду у виборі її форми або змісту може бути зараховано як до дискреційних, так і до альтернативних актів та актів пов'язаної адміністрації.

Досліджуючи ознаку дискреційності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування, варто звернути увагу на зміст дискреційних повноважень таких органів. У літературі вказується, що розсуд має місце тоді, коли суб'єкту надано повноваження для оцінювання інтересів чи тлумачення поняття та прийняття рішення згідно з таким оцінюванням [14, с. 283; 15, с. 167–168]. Водночас про наявність розсуду в діях контролюючого органу може йтися лише тоді, коли йому надано право на обрання одного з кількох законних варіантів рішення [16, с. 53].

Справді, під час розгляду скарг на постанову зі справи про адміністративні правопорушення контролюючий орган у сфері оподаткування може (серед інших обов'язкових варіантів рішень, як-от залишення постанови без змін, а скарги – без задоволення або скасування постанови та закриття справи) або скасувати постанову та надіслати справу на новий розгляд, або змінити захід стягнення в межах, які передбачені нормативним актом про відповідальність за адміністративне правопорушення, з урахуванням, однак, того, щоби стягнення не було посилено (стаття 293 КУпАП) [13].

Також під час розгляду скарг платників податків, порядку із прийняттям рішення про повне або часткове задоволення скарги платника податків або відмову у її задоволенні контролюючий орган має право зменшити (збільшити) суму грошового

зобов'язання або податкового боргу, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків та у відповідній частині суми штрафних (фінансових) санкцій [17].

Наведене дає підстави погодити із науковим висновком В.М. Перепелюка про те, що дискреційне повноваження може полягати у виборі діяти чи не діяти, а якщо діяти, то у виборі варіанту рішення чи дії серед варіантів, що прямо або опосередковано закріплені в законі. Важливою ознакою такого вибору є те, що він здійснюється без необхідності узгодження варіанту вибору із будь-ким [18].

Отож за критерієм обсягу повноважень контролюючого органу у сфері оподаткування доцільно виділяти звичайні та дискреційні адміністративні акти.

За юридичним вираженням (зовнішньою формою) адміністративні акти доцільно поділяти на такі: податкові повідомлення-рішення, податкові вимоги, вимоги про сплати недоїмки з єдиного соціального внеску, листи, рішення, постанови у справах про адміністративні правопорушення, ліцензії тощо.

Цікавим і необхідним для встановлення належних процедур прийняття, набуття та припинення чинності адміністративних актів є такий критерій, як суб'єкт виявлення ініціативи, за яким вони поділяються на такі: акти, які видані за рішенням контролюючого органу без попереднього звернення (наприклад, податкові вимоги), та акти, що видані за зверненням зацікавленої особи (наприклад, надання індивідуальної податкової консультації) [19, с. 114].

Висновки. Отже, класифікація адміністративних актів за змістом дає змогу здійснити їх поділ на правозастосовні та інтерпретаційні, які, у свою чергу, можуть бути поділено залежно від юридичних наслідків на зобов'язуючі, забороняючі, правоуповноважуючі й такі, що містять відмови, а за функціями у правовому регулюванні – на регулятивні, охоронні та захисні. Названа класифікація є основною, що дає можливість систематизувати адміністративні акти контролюючих органів у сфері оподаткування за критерієм їхнього змісту. Допоміжними критеріями класифікації адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування може бути названо такі: суб'єкт прийняття, суб'єкт виявлення ініціативи прийняття адміністративного акта, обсяг повноважень, форма адміністративного акта.

Список літератури:

1. Сырых В.М. Подготовка диссертаций по юридическим наукам: настольная книга соискателя. М.: РАП, 2012. 499 с.
2. Жеребкін В.Є. Логіка: підручник. 9-е вид., стер. К. Т-во «Знання», 2006. 255 с.
3. Мандюк О.О. Індивідуальні адміністративні акти: теорія і практика застосування: дис. ... к-та юрид. наук: спец. 12.00.07; Нац університет «Львівська політехніка». Львів, 2017. 214 с.
4. Смирнов А.В., Манукян А.Г. Толкование норм права: учеб.-практ. пособие М.: Проспект, 2008. 144 с.
5. Скакун О.Ф. Теорія права і держави: підручник МОН України. Київ: Правова єдність, 2009. 520 с.
6. Юридична енциклопедія: в 6 т. / Редкол.: Ю.С. Шемшученко (гол. редкол.) та ін. К.: Укр. енцикл., 2001. Т. 3: К–М., 2001. 792 с.
7. Кириченко О.М. Казуальне тлумачення норми права: аксіологічний аспект. Альманах права. Вип. 3. 2012. С. 195–198.
8. Мала енциклопедія теорії держави і права / За заг. ред. проф. Ю.Л. Бошицького. К.: Кон. дор-Видавництво, 2012. 368 с.
9. Адміністративне право України. Академічний курс: підручник: у 2 т. Т. 1. Загальна частина / Редкол.: В.Б. Авер'янов (голова). К.: Видавництво «Юридична думка». 592 с.
10. Чижов И.А. Административно-правовые действия: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. Белгород, 2005. 20 с.
11. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
12. Про ліцензування видів господарської діяльності: Закон України від 2 березня 2015 р. № 222-VIII. Відомості Верховної Ради. 2015. № 23. Ст. 158.
13. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 7 грудня 1984 р. № 8073-X. Відомості Верховної Ради Української РСР (ВВР). 1984. Додаток до № 51. Ст. 1122.
14. Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 2002. 668 с.
15. Основи адміністративного судочинства та адміністративного права: навч. посібник / За заг. редакцією Р.О. Куйбіди, В.Б. Шишкіна. К.: Старий світ, 2006. 576 с.
16. Рісний М.Б. Правозастосувальний розсуд у юридичній практиці (загальнотеоретичне дослідження). Праці Львівської лабораторії прав людини і громадянина Науково-дослідного інституту державного будівництва та місцевого самоврядування Академії правових наук України. Вип. 16. 2007. 192 с.
17. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: наказ Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 р. № 916. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>.
18. Науковий висновок щодо меж дискреційного повноваження суб'єкта владних повноважень та судового контролю за його реалізацією. Верховний Суд України: веб-сайт. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/naukovi_visnovki/nauk_visnovok_01_03_2018.
19. Адміністративна юстиція України: проблеми теорії і практики: настільна книга судді / За аг. ред. О.М. Пасенюка. К.: Істина, 2007. 608 с.

КЛАССИФИКАЦИЯ АДМИНИСТРАТИВНЫХ АКТОВ КОНТРОЛИРУЮЩИХ ОРГАНОВ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В статье представлены результаты авторской попытки осуществить классификацию административных актов контролирующих органов в сфере налогообложения. Установлено, что признакам естественной классификации соответствует группировка административных актов по признаку их содержания. Поскольку содержание административного акта непосредственно влияет на юридические последствия его принятия и функции в правовом регулировании, их также следует отнести к основным критериям классификации. Другие критерии, такие как форма акта, наличие административного усмотрения, субъект принятия и проявления инициативы, позволяют сформировать вспомогательную классификацию и более глубоко исследовать взаимосвязи административных актов.

Ключевые слова: административные акты, контролирующие органы, классификация, толкование, правоприменения.

**CLASSIFICATION OF ADMINISTRATIVE ACTS OF REGULATORY BODIES
IN THE FIELD OF TAXATION**

The article presents the results of an authorial attempt to classify administrative acts of regulatory bodies in the field of taxation. It is established that the classification of administrative acts on the basis of their content corresponds to the signs of a natural classification. Since the content of an administrative act directly affects the legal consequences of its adoption and functions in legal regulation, they also should be attributed to the main classification criteria. Other criteria, such as the form of the act, the availability of administrative discretion, the subject of acceptance and the manifestation of the initiative, allow the formation of an auxiliary classification and more deeply explore the interrelationships of administrative acts.

Key words: administrative acts, controlling state bodies, classification, interpretation, law enforcement.