



Роман Мельник

доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри адміністративного права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка
(м. Київ, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3375-6117>
r.melnik@ukr.net

УДК 342.9

ПРО ДОПУСТИМІСТЬ ОСКАРЖЕННЯ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДІ ІНДИВІДУАЛЬНОЇ ПОДАТКОВОЇ КОНСУЛЬТАЦІЇ (за матеріалами судової практики)

АНОТАЦІЯ. Незважаючи на доволі тривалу практику здійснення адміністративного судочинства в Україні, кількість питань проблемного (складного) характеру, які виникають у цій сфері, не зменшується. Виникнення та існування означених проблем пояснюється різними причинами, серед яких чільне місце займає як недостатня розробленість теоретичних засад адміністративного права та адміністративного процесуального права, так і небажання (неготовність) суддів користуватися науковими здобутками під час здійснення правосуддя.

Мета статті полягає у доведенні необхідності використання здобутків юридичної доктрини під час здійснення правосуддя суддями адміністративних судів (на прикладі окремої категорії справ адміністративної юрисдикції).

У межах статті проаналізовано конкретне судове рішення, ухвалене Верховним Судом у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду, предметом якого стало оскарження платником податку індивідуальної податкової консультації.

Індивідуальна податкова консультація аналізується через призму правової доктрини, зокрема доктрини адміністративного процесуального права та адміністративного права. Насамперед з'ясовується можливість віднесення її до категорії "рішення", яке може бути предметом перевірки в адміністративному суді. Наголошується, що наявність в індивідуальній податковій консультації ознак індивідуального акта не робить автоматичною можливість її (так само як і іншого індивідуального акта) оскарження за правилами Кодексу адміністративного судочинства України.

За результатом семантичного аналізу категорій "застосування норм права" та "тлумачення норм права" робиться висновок, що індивідуальна податкова консультація являє собою не індивідуальний акт (адміністративний акт), а є актом роз'яснення податкової норми, виданим в офіційному, письмовому порядку суб'єктом владних повноважень.

Критично коментується висновок суддів про те, що віднесення індивідуальної податкової консультації до категорії юридичного факту, що є підставою для звіль-

нення від відповідальності платника податку, який діяв відповідно до наданих такою консультацією роз'яснень із питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства, є підставою для визнання її індивідуальним актом.

Обґрунтовується думка про помилковість позиції законодавця, закріпленої у п. 53.2 ст. 53 Податкового кодексу України, щодо можливості оскарження індивідуальної податкової консультації у суді.

За результатами проведеного дослідження робиться висновок, що індивідуальна податкова консультація є актом роз'яснення права, у зв'язку з чим вона не може бути визнана актом правозастосування (індивідуальним актом або адміністративним актом), не тягне (і не може тягнути) за собою порушення прав, свобод або законних інтересів платника податку, а тому не може бути предметом оскарження в адміністративному суді.

Ключові слова: адміністративний суд; індивідуальна податкова консультація; індивідуальний акт; адміністративний акт.

Незважаючи на доволі тривалу практику здійснення адміністративного судочинства в Україні, кількість питань проблемного (складного) характеру, які виникають у цій сфері, не зменшується. Майже постійно перед членами науково-консультативної ради при Верховному Суді ставляться різновекторні запитання, зокрема, щодо можливості (допустимості) оскарження у порядку адміністративного судочинства тих або інших рішень (актів) суб'єктів владних повноважень.

Виникнення та існування означених проблем можна пояснити різними причинами, серед яких, на нашу думку, чільне місце займає як недостатня розробленість теоретичних засад адміністративного права та адміністративного процесуального права, так і небажання (неготовність) суддів користуватися науковими здобутками під час здійснення правосуддя.

Щодо першого аспекту як приклад наведемо ситуацію, пов'язану з відсутністю на рівні вітчизняної адміністративно-правової доктрини досконалої теорії (теорій) розмежування приватного та публічного права. Ті теорії, які відомі українським юристам (суб'єктна теорія, теорія інтересу, теорія субординації, теорія методу правового регулювання тощо)¹, як показала практика їх застосування, виявилися нежиттєздатними. Так, скажімо, "слабким місцем" суб'єктної теорії є те, що сьогодні суб'єкти приватного права часто виконують публічні функції, вступаючи, як наслідок, у публічно-правові відносини². Що ж до теорії інтересу, то тут слід наголосити на тому, що між публічним і приватним інтересом існує постійний та нерозривний зв'язок, який призводить до того, що захист

¹ С Погребняк, 'Поділ права на публічне і приватне (загальнотеоретичні аспекти)' (2006) 12 Державне будівництво та місцеве самоврядування 3-17.

² Р Мельник, *Загальне адміністративне право в питаннях і відповідях* (Юрінком Інтер 2018) 161-2.

публічного інтересу так або інакше має своїм наслідком гарантування інтересу приватного, і навпаки. Інакше кажучи, у межах конкретних правовідносин можуть проявлятися інтереси обох названих видів. Показовою у цьому аспекті є сфера соціального забезпечення, характеризуючи яку з погляду правового регулювання Л. Лазор пише, що соціально-забезпечувальним відносинам, окрім їх орієнтації на охорону приватного інтересу, властива і публічна складова, оскільки забезпечення соціальної безпеки є суспільною необхідністю і становить інтерес всього державно організованого суспільства, тобто публічний інтерес³.

Отже, недосконалість перелічених теорій негативно впливають на практику, зокрема, адміністративного судочинства, яка “рясніє” прикладами помилкового визначення правової природи спірних правовідносин⁴, що, як наслідок, знижує ефективність як самого судочинства, так і рівня гарантування та реалізації права приватних осіб на справедливий суд.

Що стосується проблеми “невикористання наукових здобутків під час здійснення правосуддя”, то вона, з одного боку, пов’язана з описаною вище ситуацією (наукові висновки зі змістовних позицій не задовольняють суддів), а з другого – продиктована відсутністю практики використання правової доктрини як джерела права та посилання на неї у судових рішеннях. Цитування суддями праць українських учених-правників під час обґрунтування судових рішень все ще є винятком, аніж правилом, за яким, до речі, активно працюють судді західноєвропейських країн.

Таким чином, формулюючи проміжний висновок, зазначимо, що вирішення чималої кількості проблем, які супроводжують адміністративне судочинство, перебуває у “зоні відповідальності” юридичної доктрини. Саме через її призму розглянемо конкретну практичну ситуацію, з якою стикаються судді адміністративних судів різних інстанцій.

Індивідуальна податкова консультація як предмет оскарження в адміністративному суді

Нині доволі численними є справи адміністративної юрисдикції, пов’язані з оскарженням платниками податків індивідуальних податкових консультацій, отриманих ними від органів Державної фіскальної служби України (далі – ДФС). У межах цієї статті проаналізуємо конкретну

³ Л. Лазор, ‘Співвідношення публічних та приватних елементів правового регулювання у праві соціального забезпечення’ (2010) 4 Форум права 566-71 <<http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2010-4/10lipcz.pdf>> (дата звернення: 01.02.2019).

⁴ У цій частині досить згадати про невирішену до сьогодні “суперечку” між адміністративними та господарськими судами з приводу визначення юрисдикції спорів, що випливають із земельних правовідносин, учасниками яких є органи місцевого самоврядування у частині виконання ними функцій власника відповідних земельних ділянок (абзац 1 ст. 13 Конституції України).

справу, розглянуту та вирішену Верховним Судом у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду⁵ та сформулюємо щодо неї власні висновки.

*Індивідуальна податкова консультація та її аналіз
через призму правової доктрини*

Аналізуючи наведену судову справу, передусім звернемо увагу на той факт, що Верховним Судом у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду давалася юридична оцінка справи не по суті заявлених вимог, а лише у частині можливості (допустимості) оскарження податкової консультації як виду рішення суб'єкта владних повноважень за правилами Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України)⁶. Відповідно, нашим завданням є формулювання власної точки зору на цю проблему.

Згідно з ч. 1 ст. 5 КАС України:

Кожна особа має право в порядку, встановленому цим Кодексом, звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи або законні інтереси⁷.

Інакше кажучи, предметом оскарження може бути *рішення, дія або бездіяльність* суб'єкта владних повноважень. Категорія “рішення” являє собою узагальнюючий термін, який включає (з огляду на зміст статей 4, 5, 19) нормативно-правові акти, індивідуальні акти, адміністративні договори, тобто письмове (або в інший спосіб) закріплене (формалізоване) волевиявлення суб'єкта владних повноважень, яке тягне за собою юридичні наслідки (або може мати юридичні наслідки) для конкретної особи або, інакше кажучи, може порушувати чи створювати загрозу порушення, належних їй прав, свобод або законних інтересів. Відповідно, у ситуації, коли рішення: а) не є, власне, рішенням у розумінні КАС України; б) прийняте не суб'єктом владних повноважень (наприклад, суб'єктом приватного права); в) не тягне за собою юридичних наслідків для приватної особи, тобто за своєю природою (змістом) не викликає порушення прав, свобод або законних інтересів приватної

⁵ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20 лютого 2018 р. у справі № 813/2617/15 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/72367032>> (дата звернення: 01.02.2019). Див. детальніше: ‘Про обставини, що підлягають встановленню при розгляді позову про визнання недійсною податкової консультації’ (2019) 4 Право України 224.

⁶ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35-36, № 37. Ст. 446.

⁷ Там само.

Роман Мельник

особи, то воно не може стати предметом оскарження за правилами адміністративного судочинства.

Проаналізуємо податкову консультацію через призму сформульованих вище ознак (характеристик).

Відповідно до п. 16 ч. 1 ст. 4 КАС України:

Адміністративний договір – спільний правовий акт суб'єктів владних повноважень або правовий акт за участю суб'єкта владних повноважень та іншої особи, що ґрунтується на їх волеузгодженні, має форму договору, угоди, протоколу, меморандуму тощо, визначає взаємні права та обов'язки його учасників у публічно-правовій сфері і укладається на підставі закону:

- а) для розмежування компетенції чи визначення порядку взаємодії між суб'єктами владних повноважень;
- б) для делегування публічно-владних управлінських функцій;
- в) для перерозподілу або об'єднання бюджетних коштів у випадках, визначених законом;
- г) замість видання індивідуального акта;
- ґ) для врегулювання питань надання адміністративних послуг⁸.

Згідно з п. 18 ч. 1 ст. 4 КАС України:

Нормативно-правовий акт – акт управління (рішення) суб'єкта владних повноважень, який встановлює, змінює, припиняє (скасовує) загальні правила регулювання однотипних відносин, і який розрахований на довгострокове та неодноразове застосування⁹.

Відповідно до п. 19 ч. 1 ст. 4 КАС України:

Індивідуальний акт – акт (рішення) суб'єкта владних повноважень, виданий (прийняте) 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 строк¹⁰.

Відповідно до пп. 14.1.172¹ п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України):

Індивідуальна податкова консультація – роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотри-

⁸ Кодекс адміністративного судочинства України (н 6).

⁹ Там само.

¹⁰ Там само.

манням якого покладено на контролюючий орган, та зареєстроване в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій¹¹.

Перенесення ознак індивідуальної податкової консультації на ознаки, властиві названим вище видам рішень, дає змогу зробити висновок, що індивідуальна податкова консультація підпадає під ознаки індивідуального акта, оскільки вона: а) видана суб'єктом владних повноважень, тобто Головним управлінням ДФС у Львівській області, яке відповідно до постанови Кабінету Міністрів України "Про Державну фіскальну службу України"¹² виконує публічно-владні управлінські функції, пов'язані з реалізацією державної податкової політики, державної політики у сфері державної митної справи, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску; б) стосується прав конкретного платника податків (товариства з обмеженою відповідальністю "Агроком Центр"); в) дія індивідуальної податкової консультації вичерпується одноразовим виконанням (реалізацією).

Можна припустити, що до такого самого висновку дійшла і колегія суддів Касаційного адміністративного суду, яка розглядала наведену вище адміністративну справу, в рішенні у якій, крім того, що індивідуальну податкову консультацію було визнано актом індивідуальної дії, наголошено на тому, що індивідуальна податкова консультація є *юридичним фактом*, що є підставою для звільнення від відповідальності платника податку, який діяв відповідно до наданих такою консультацією роз'яснень з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства. Окрім цього, колегія суддів звернула увагу й на положення п. 53.2 ст. 52 ПК України, в якому визначено, що платник податків *може оскаржити до суду* наказ про затвердження узагальнюючої податкової консультації або надану йому індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії, викладені в письмовій формі, які, на думку такого платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку чи збору.

Даючи характеристику процитованим положенням із судового рішення, наголосимо на такому:

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 Державну фіскальну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236. *Офіційний вісник України*. 2014. № 55. Ст. 1507.

1. Наявність в індивідуальній податковій консультації ознак індивідуального акта не робить автоматичною можливістю її (так само як і іншого індивідуального акта) оскарження за правилами КАС України. Це пов'язано з тим, що індивідуальний акт (індивідуальна податкова консультація) має тягти за собою конкретні юридичні наслідки для приватної особи (адресата). І це є визначальним для характеристики індивідуального акта. Проблема полягає у тому, що наведене у ст. 4 КАС України визначення індивідуального акта є неповним. Воно було сформульоване українськими розробниками кодексу без врахування досвіду європейських, зокрема, німецьких авторів та законодавця¹³. І це на тлі того, що у підґрунтя вітчизняного КАС України було покладено саме німецький кодекс, а отже, українцям треба було бути тут послідовними, і “переносити” на національний правовий ґрунт не лише німецькі процесуальні положення, а й відповідні доктринальні положення, чого (у контексті індивідуального акта або, за німецькою термінологією, адміністративного акта) зроблено не було.

Адміністративний (індивідуальний) акт характеризується одночасною наявністю *таких ознак*:

- 1) видається (приймається) суб'єктом публічного адміністрування;
- 2) спрямований на реалізацію норми (норм) адміністративного права;
- 3) має зовнішній вплив;
- 4) регулює конкретний випадок (ситуацію) у сфері публічного адміністрування;
- 5) його адресатом є індивідуально визначена особа або коло осіб, яке може бути чітко ідентифікованим;
- 6) викликає юридичні наслідки у вигляді встановлення прав та (або) обов'язків для свого адресата¹⁴.

Оцінюючи індивідуальну податкову консультацію через призму наведених ознак, варто наголосити на тому, що друга та шоста ознаки адміністративного акта щодо консультації не виконуються. Надаючи індивідуальну податкову консультацію, орган ДФС не застосовує норму, а роз'яснює її зміст платнику податку. Інакше кажучи, у цій ситуації відбувається не правозастосування, а тлумачення норми права.

Звернення до юридичних словників показує, що під *правозастосуванням* (застосуванням норм права) розуміється:

<...> здійснювана компетентними державними органами, уповноваженими на це громадськими об'єднаннями або їх посадовими особами

¹³ Steffen Detterbeck, *Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungsprozessrecht* (4 Auflage, Verlag C H Beck 2006) 140 <<https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/index.html>> (accessed: 31.01.2019).

¹⁴ Мельник (н 2) 222.

організаційно-правова діяльність, результатом якої є встановлення під-нормативних, формально обов'язкових індивідуальних правил поведінки персоніфікованих суб'єктів, у межах яких формуються їх взаємні права та обов'язки¹⁵.

Водночас *тлумачення* (норм права) визначається як:

<...> інтелектуально-вольова діяльність, спрямована на з'ясування і роз'яснення волі законодавця, матеріалізованої у нормі права, а також результати цієї діяльності. Тлумачення норм права обмежується правильним розумінням дійсного змісту норми права та його розгорнутим, обґрунтованим роз'ясненням іншим суб'єктам права <...> Роз'яснення норми права: 1) діяльність особи, яка має зовнішнє вираження і спрямована на пояснення третім особам змісту правової норми; 2) результат процесу роз'яснення норми права, який отримує зовнішнє вираження в акті роз'яснення¹⁶.

Таким чином, із викладеного стає ще зрозумілішим й очевиднішим, що індивідуальна письмова консультація являє собою акт роз'яснення податкової норми, виданий в офіційному, письмовому порядку суб'єктом владних повноважень.

Що стосується шостої ознаки адміністративного акта (викликає юридичні наслідки у вигляді встановлення прав та (або) обов'язків для свого адресата), то вона щодо індивідуальної податкової консультації також не проявляється, оскільки правовий статус платника податку (у частині наданих йому прав та покладених на нього обов'язків), після отримання ним консультації, жодним чином не змінюється.

2. Критично сприймаємо висновок суддів про те, що віднесення індивідуальної податкової консультації до категорії юридичного факту, що є підставою для звільнення від відповідальності платника податку, який діяв відповідно до наданих такою консультацією роз'яснень з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства, є підставою для визнання її індивідуальним актом. Неможливість притягнення платника податку до юридичної відповідальності у разі якщо він діяв на підставі наданої йому індивідуальної податкової консультації, є наслідком, який стосується суб'єкта владних повноважень, бо він (наслідок) блокує саме його дії, пов'язані з застосуванням до платника податку юридичної відповідальності. Це правило захищає приватну особу від суб'єкта владних повноважень, покладаючи на нього додаткові об-

¹⁵ В Гіжевський та В Головченко та В Ковальський (кер) та інші, *Популярна юридична енциклопедія* (Юрінком Інтер 2003) 148; *Юридична енциклопедія, т 2: Д-Й* (Українська енциклопедія імені М П Бажана 1999) 528-9.

¹⁶ *Юридична енциклопедія, т 6: Т-Я* (Українська енциклопедія імені М П Бажана 1999) 80-2.

тяження! Його запровадження стало наслідком визнання та закріплення в українському праві *принципу захисту довіри*¹⁷. Дія цього принципу проявляється у такій правотворчій і правозастосовній діяльності, результати якої не були б своєрідною пасткою для громадянина; щоб індивідуум міг здійснювати свою діяльність, будучи впевненим у тому, що не зазнає ризику настання правових наслідків, яких він не міг передбачити у момент прийняття рішення та вчинення дій; щоб громадянин міг діяти, маючи переконання, що його діяльність, яка проводиться згідно з чинним законодавством, також і в майбутньому буде визнаватися такою, що відповідає законодавству¹⁸. Проте викладене аж ніяк не характеризує саму індивідуальну податкову консультацію, яка у зв'язку з цим не набуває ознак адміністративного акта. Індивідуальна податкова консультація могла б “перетворитися” на адміністративний акт лише у тому випадку, якби невиконання сформульованих у ній положень стало б підставою для притягнення платника податку до юридичної відповідальності. За сучасних же положень нормативно-правових актів невиконання положень (рекомендацій), сформульованих у податковій консультації, не тягне для платника податку абсолютно ніяких наслідків, не змінює його правового статусу, віддається (у частині користування нею) повністю на вільний розсуд приватної особи.

3. Посилання на положення п. 53.2 ст. 53 ПК України є доволі вагомою підставою для висновку про те, що індивідуальна податкова консультація може бути предметом оскарження в адміністративному суді. Проте при цьому необхідно звернути увагу на деякі “але”, наявність та належна оцінка яких може принципово змінити ситуацію. Аналіз формулювання названого пункту показує, що законодавець чітко не наголошує на тому, що оскарження індивідуальної податкової консультації має здійснюватися саме в адміністративному суді. Йдеться лише про “суд”, що покладає на учасників відповідних правовідносин обов'язок самостійно визначити компетентний суд, до якого може бути поданий відповідний позов. І тут ми знову повертаємося до першого запитання, а чи можна оскаржити індивідуальну податкову консультацію до адміністративного суду? Можна, але за умови, що вона підпадає під ознаки “рішення”, які закріплені у КАС України. Проте вище вже було встановлено, що індивідуальна податкова консультація не є індивідуальним актом (адміністративним актом), а тому не може бути й предметом оскарження в адміністративному суді.

¹⁷ В Завгородня, ‘Принцип захисту легітимних очікувань в праві ЄС та перспективи його впровадження в Україні’ [2013] 2(9) Правовий вісник Української академії банківської справи 25-30.

¹⁸ Яцик Залісне, ‘Розуміння принципу довіри державі і праву у Польщі у період трансформації державного ладу’ (2013) 5 Прогаolini в українському законодавстві 31.

Повертаючись до п. 53.2 ст. 53 ПК України, наголосимо лише на тому, що, на наше переконання, законодавець припустився помилки, формулюючи таке правило. Тому єдиним виходом із цієї ситуації може бути внесення змін до ПК України, які спрямовані на виключення названого положення з його змісту, оскільки воно суперечить логіці судового захисту, який має (повинен) включатися у дію лише у випадку порушення (виникнення реальної загрози порушення) прав, свобод або законних інтересів приватної особи рішенням, дією або бездіяльністю суб'єкта владних повноважень.

Висновки. Отже, підсумовуючи, варто наголосити на тому, що індивідуальна податкова консультація є *актом роз'яснення права*, у зв'язку з чим не може бути визнана *актом правозастосування* (індивідуальним актом або адміністративним актом), не тягне (і не може тягнути) за собою порушення прав, свобод або законних інтересів платника податку, а тому не може бути предметом оскарження в адміністративному суді.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Detterbeck S, *Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungsprozessrecht* (4 Auflage, Verlag C H Beck 2006) <<https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/index.html>> (accessed: 31.01.2019) (in German).
2. Melnyk R, *Zahalne administratyvne pravo v pytanniakh i vidpoviadiakh [General Administrative Law in Questions and Answers]* (Yurinkom Inter 2018) (in Ukrainian).

Edited books

3. Kovalskiy V (ker) ta Hizhevskiy V ta Holovchenko V ta inshi, *Populiarna yurydychna entsyklopediia [Popular Legal Encyclopedia]* (Yurinkom Inter 2003) (in Ukrainian).
4. Shemshuchenko Yu (ed), *Yurydychna entsyklopediia [Legal Encyclopedia]*, t 2: D-I (Ukrainska entsyklopediia imeni M P Bazhana 1999) (in Ukrainian).
5. Shemshuchenko Yu (ed), *Yurydychna entsyklopediia [Legal Encyclopedia]*, t 6: T-Ya (Ukrainska entsyklopediia imeni M P Bazhana 1999) (in Ukrainian).

Journal articles

6. Lazor L, 'Spivvidnoshennia publichnykh ta pryvatnykh elementiv pravovoho rehuliuвання u pravi sotsialnoho zabezpechennia' ['The Interrelation of Public and Private Elements of Legal Regulation in the Law of Social Security'] (2010) 4 Forum prava 566-71 <<http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010-4/10llipcz.pdf>> (accessed: 01.02.2019) (in Ukrainian).
7. Pohrebniak S, 'Podil prava na publichne i pryvatne (zahalnoteoretychni aspekty)' ['The Division of the Law to Public and Private (General Theoretical Aspects)'] (2006) 12 Derzhavne budivnytstvo ta mistseve samovriaduvannia 3-17 (in Ukrainian).
8. Zalisne Y, 'Rozuminnia pryntsyphu doviry derzhavi i pravu u Polshchi u period transformatsii derzhavnogo ladu' ['The Understanding of the Principle of Trust in

- State and Law in Poland during the Stage of State System Transformation'] (2013) 5 Prohalyny v ukrainskomu zakonodavstvi 31 (in Ukrainian).
9. Zavorodnia V, 'Pryntsyp zakhystu lehitymnykh ochikuvan v pravi YeS ta perspektyvy yoho vprovadzhennia v Ukraini' ['The Principle of Protection of Legitimate Expectations in EU Law and the Prospects for its Implementation in Ukraine'] [2013] 2(9) Pravovy visnyk Ukrainskoi akademii bankivskoi spravy 25-30 (in Ukrainian).

Roman Melnyk

ON THE ADMISSIBILITY OF AN APPEAL AGAINST AN INDIVIDUAL
TAX CONSULTATION TO THE ADMINISTRATIVE COURT
(based on case law materials)

ABSTRACT. Irrespective of a rather long practice of administrative proceedings in Ukraine, the range of issues of a problematic (complex) nature arising in this area does not grow smaller. These problems emerge and exist for various reasons, with the main place among them taken by the insufficient elaboration of the theoretical foundations of administrative law and administrative procedure law, as well as the reluctance (unwillingness) of judges to use scientific achievements for administering justice.

The article aims at proving that judges of administrative courts should use the achievements of legal doctrine for administration of justice (by the example of a separate category of administrative jurisdiction cases).

The article analyzes a specific court judgment passed by the Administrative Cassation Court within of the Supreme Court; its subject matter was a taxpayer's appeal against an individual tax consultation.

The individual tax consultation concerned is analyzed through the prism of legal doctrine, in particular, the doctrine of administrative procedure law and administrative law. Firstly, the author checks whether it may be classified in the category "decision" which may be subject to review by an administrative court. It is noted that the signs of an individual act present in the individual tax consultation does not automatically ensure the possibility of an appeal against it (as well as against any other individual act) under the provisions of the Code of Administrative Procedure of Ukraine.

Based on the semantic analysis of the categories "application of the rules of law" and "interpretation of the rules of law" the author concludes that an individual tax consultation is not an individual act (administrative act), but is an act which explains a tax rule issued in the official written manner by a subject vested with power.

The author makes a critical comment on the conclusion of judges in which they recognized an individual tax consultation as an individual act based on its classification as a legal fact, this being the ground for relieving liability of the taxpayer which acted in accordance with the explanations provided in the course of this consultation on the practical application of certain provisions of tax law.

The author proves that the legislator has assumed an erroneous position which is enshrined in cl. 53.2, Article 53 of the Tax Code of Ukraine with regard to the possibility of appealing against an individual tax consultation to a court of law.

Based on the study made, the author concludes that an individual tax consultation is an act of clarification of law, for which cause it may not be recognized as an act of law application (an individual act or an administrative act), does not entail (and may entail) a violation of rights, freedoms or legitimate interests of a taxpayer and, therefore, may not be appealed against to an administrative court.

KEYWORDS: administrative court; individual tax consultation; individual act; administrative act.