

*Небесна М. О.,
здобувач*

*Науково-дослідного інституту публічного права,
асистент кафедри міжнародного права та порівняльного правознавства
Університету державної фіскальної служби України*

ЮРИДИЧНА СИЛА ТА ЧИННІСТЬ АДМІНІСТРАТИВНИХ АКТІВ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. Стаття присвячена таким властивостям адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування, як юридична сила та чинність.

Встановлено, що юридична сила адміністративних актів є здатністю реально діяти та фактично породжувати юридичні наслідки, а чинність адміністративних актів потрібно розглядати як необхідну передумову дії цих актів, яка дає підстави говорити про акт як явище правової дійсності. Звернено увагу, що лише з моменту початку дії акта він починає спричиняти юридично значущі наслідки та його можна вважати джерелом правового регулювання, тобто дія адміністративного акта – це його регулятивний вплив на поведінку адресатів акта, який полягає у виникненні, зміні чи припиненні конкретних прав та обов'язків.

Розглянуто особливості виникнення юридичної сили та набуття чинності адміністративних актів контролюючих органів, пов'язаних із справлянням податків і зборів, а саме: податкове повідомлення-рішення, податкова вимога, рішення про застосування податкової застави, рішення про застосування арешту майна платника податків, рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), індивідуальна податкова консультація, наказ про проведення перевірки, постанова у справі про адміністративне правопорушення.

Констатовано, що адміністративні акти у сфері оподаткування видаються контролюючими органами у певній формі та у межах їх компетенції. Юридична сила адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування – це властивість, надана податковим законодавством, яка є підставою для вирішення правових питань, пов'язаних із справлянням податків і зборів. Юридична сила адміністративних актів з питань оподаткування виникає з моменту їх прийняття і забезпечується тим, що такі акти повинні бути складені у письмовій формі, відповідним чином підписані та у випадках, передбачених законодавством, завірені печаткою контролюючого органу. Адміністративні акти контролюючих органів у сфері оподаткування набувають чинності з дати належним чином їх вручення. Адміністративні акти контролюючих органів у сфері оподаткування вважаються належним чином врученими, якщо вони надіслані на адресу платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення, особисто вручені платнику податків (його представнику), надіслані засобами електронного зв'язку в електронній формі. З цього моменту адміністративні акти контролюючих органів є юридично значущими для платника податків.

Ключові слова: адміністративні акти, контролюючі органи, платник податків, юридична сила, чинність, податкове законодавство.

Постановка проблеми. Важливою умовою функціонування ефективної системи оподаткування є якість адміністративних актів контролюючих органів. Висока якість адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування досягається тоді, коли у процесі їх створення формуються основні юридичні властивості таких актів. Однією із таких властивостей є юридична сила та чинність адміністративних актів податкових органів, адже саме з цього моменту виникають, змінюються та припиняються права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальнотеоретичним аспектам юридичної сили та чинності нормативно-правових актів присвячені праці таких учених, як С.С. Алексєєв, О.В. Априяткін, В.Е. Беляневич, Л.Л. Гарник, А.С. Піголькін, О.В. Пушняк, М.О. Теплюк, В.А. Туманов, А.О. Шулима, А.В. Шухарева та інші. Юридична сила та чинність адміністративних актів були предметом дослідження таких науковців, як В.К. Колпаков, О.О. Мандюк, В.Б. Пчелін, В.П. Тимошук, П.О. Угровецький, Ф.Ф. Яхін та інші. Однак питання юридичної сили та чинності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування залишилась поза увагою дослідників, що й зумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Метою статті є з'ясування сутності та особливостей юридичної сили та чинності адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до національного стандарту України «Діловодство й архівна справа. Терміни та визначення понять» (ДСТУ 2732:2004) юридична сила (службового документа) – це властивість службового документа, надана чинним законодавством, яка є підставою для вирішення правових питань, здійснювати правове регулювання і (або) управлінські функції [1]. У теорії права під юридичною силою права розуміється державно-владна загальнообов'язковість і самих норм права, і прийнятих на її основі правових актів, окремих правових норм права загалом як системи норм [2]. С.С. Алексєєв юридичну силу нормативно-правового акта розглядав як його здатність реально діяти, фактично породжувати юридичні наслідки [3, с. 317]. Н.М. Пархоменко зазначає, що юридична сила правового акта – це його специфічна властивість, зміст якої полягає в його обов'язковості, а також пріоритеті перед іншими актами або підпорядкуванні їм [4, с. 98]. На думку В.В. Лазарева, юридична сила є основним критерієм віднесення акта до того чи іншого виду; вказує на місце акта, його значення, його верховенство чи підлеглість, залежить від положення і ролі органу, що видав акт, від його повноважень і компетенції, якою він наділений за чинним зако-

подавством [5, с. 144]. П.М. Рабінович акцентує увагу на тому, що юридична сила – це придатність закону чи іншого юридичного документа в цей час, на цій території. Нормативно-правові акти діють з дня набрання чинності до втрати чинності. При цьому вони мають силу тільки на території держави. Юридична сила є специфічною властивістю нормативно-правових актів, яка розкриває їх співвідношення і залежність за формальною обов'язковістю та визначається місцем правотворчого органу в апараті держави [6]. У адміністративно-правовій літературі під юридичною силою акта розуміється реальність практичного використання цієї правової форми управлінської діяльності в рамках системи публічного управління [7, с. 455]. Отже, юридична сила адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування виникає з моменту їх прийняття.

Не менш важливим питанням є з'ясування змісту поняття «чинність». На думку Ю.А. Пономаренко, чинність є передумовою дії акта, початок якої він пов'язує із виконанням, реалізацією, застосуванням акта його виконавцями [8, с. 106]. О.В. Пушняк зазначає, що за терміном «чинність» стоїть одне поняття, що позначає початкову точку темпоральної календарної дії (чинності) акта, тобто календарну дату, з якої починається відлік специфічного юридичного існування акта як «належного». З цього моменту акт набуває юридичної сили, тобто розпочинається його нормативно-регулятивний вплив на суспільні відносини, що полягає у забезпечуванні державою формальній можливості використання або формальній необхідності виконання (дотримання) закріплених в ньому норм. Йдеться про установлений законом момент, з якого нормативний акт (повністю чи частково) отримує юридичну силу, чинить спеціальний юридичний вплив, стає владним регулятором – юридично значущим для суб'єктів відносин, які є його предметом регулювання. Отже, така юридична значущість акта проявляється в дії по відношенню, по-перше, до його адресатів. Але цим вона не обмежується. По-друге, вона виражається через дію на чинні нормативні акти того самого чи нижчого рівня, вносячи фактично чи прямо відповідні зміни до них та зазвичай унеможливаючи дію тих нормативних приписів, що йому суперечать [9, с. 580–581]. Отже, чинність адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування потрібно розглядати як необхідну передумову дії цих актів, яка дає підстави говорити про акт як явище правової дійсності. Проте лише з моменту початку дії акта він починає спричиняти юридично значущі наслідки та його можна вважати джерелом індивідуально-правового регулювання, тобто дія індивідуального адміністративного акта – це його регулятивний вплив на поведінку адресатів акта, який полягає у виникненні, зміні чи припиненні конкретних прав та обов'язків [10, с. 122].

З'ясувавши зміст категорій «юридична сила» та «чинність», доцільно розглянути особливості цих властивостей адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування. Найпоширенішим адміністративним актом органів, що здійснюють контроль за дотриманням податкового законодавства, є податкове повідомлення-рішення – письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених Податковим кодексом України (далі – ПК України) та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності [11].

У ст. 42 ПК України передбачено, що податкові повідомлення-рішення, адресовані контролюючим органом платнику податків, повинні бути складені у письмовій формі, відповідним чином підписані та у випадках, передбачених законодавством, завірені печаткою такого контролюючого органу. Податкові повідомлення-рішення вважаються належним чином врученими, якщо вони надіслані за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особисто вручені платнику податків (його представнику). При цьому слід враховувати, що платники податків, які подають звітність в електронній формі та/або пройшли електронну ідентифікацію онлайн в електронному кабінеті, можуть здійснювати листування з контролюючими органами засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги». Листування контролюючих органів з платниками податків засобами електронного зв'язку в електронній формі здійснюється шляхом надіслання документа в електронний кабінет з одночасним надісланням платнику податків на його електронну адресу (адреси) інформації про вид документа, дату та час його надіслання в електронний кабінет. Датою вручення платнику податків документа є дата, зазначена у квитанції про доставку у текстовому форматі, що відправляється з електронного кабінету автоматично та свідчить про дату та час доставки документа платнику податків. У разі якщо доставка документа відбулася після 18 години, датою вручення документа платнику податків вважається наступний робочий день. Якщо доставка відбулася у вихідний чи святковий день, датою вручення документа платнику податків вважається перший робочий день, що настає за вихідним або святковим днем. У разі неотримання контролюючим органом квитанції про доставку документа в електронний кабінет протягом двох робочих днів з дня його надіслання такий документ у паперовій формі на третій робочий день з дня відправлення з електронного кабінету надсилається за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особисто вручається платнику податків (його представнику). При цьому строк доставки документа в електронний кабінет не зараховується до строку надіслання документів, визначеного ПК України [11].

У разі якщо пошта не може вручити платнику податків документ у зв'язку з відсутністю за місцезнаходженням посадових осіб платника податків, їхньою відмовою прийняти документ, незнаходження фактичного місця розташування (місцезнаходження) платника податків або з інших причин, документ вважається врученим платнику податків у день, зазначений поштовою службою в повідомленні про вручення із зазначенням причини невручення. На вимогу платника податків, який отримав документ в електронній формі, контролюючий орган надає такому платнику податків відповідний документ у паперовій формі протягом трьох робочих днів з дня надходження відповідної вимоги (у паперовій або електронній формі) платника податків [11].

Аналогічний порядок набуття чинності такого адміністративного акта контролюючих органів у сфері оподаткування, як податкова вимога – письмова вимога контролюючого органу до платника податків щодо погашення суми податкового боргу

[11]. У ст. 59 ПК України встановлено, що у разі коли у платника податків виник податковий борг, контролюючий орган надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення. Податкова вимога може надсилатися (вручатися) контролюючим органом за місцем обліку платника податків, в якому обліковується податковий борг платника податків. Податкова вимога надсилається не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання. Податкова вимога надсилається (вручається) також платникам податків, які самостійно подали податкові декларації, але не погасили суми податкових зобов'язань у встановлені цим Кодексом строки, без попереднього надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення. У разі якщо у платника податків, якому надіслано (вручено) податкову вимогу, сума податкового боргу збільшується (зменшується), погашенню підлягає вся сума податкового боргу такого платника податку, що існує на день погашення. У разі якщо після направлення (вручення) податкової вимоги сума податкового боргу змінилася, але податковий борг не був погашений в повному обсязі, податкова вимога додатково не надсилається (не вручається) [11].

Під час застосування податкової застави контролюючі органи оформлюють акт опису майна, який здійснюється на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, яке пред'являється платнику податків, що має податковий борг. За рішенням контролюючого органу здійснюється за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності – шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі. Таке рішення підписується керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу та скріплюється гербовою печаткою контролюючого органу. Стягнення коштів та продаж майна платника податків провадяться не раніше ніж через 30 календарних днів з дня надіслання (вручення) такому платнику податкової вимоги.

Про застосування арешту майна платника податків рішення приймає керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу, яке надсилається: платнику податків з вимогою тимчасово зупинити відчуження його майна; іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника податків, з вимогою тимчасово зупинити його відчуження. Арешт на майно може бути накладено рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом. Функції виконавця рішення про арешт майна платника податків покладаються на податкового керуючого або іншого працівника контролюючого органу, призначеного його керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу, який надіслав рішення про арешт майна та організовує опис майна платника податків [11].

Контролюючий орган уповноважений приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків. Рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) приймається керівником (заступником керівника) протягом 30 календарних днів з дати подання заяви платником

податків. Таке рішення складається у двох примірниках: перший – для платника податків, другий – для контролюючого органу. Якщо рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) приймається контролюючим органом вищого рівня, рішення складається в трьох примірниках: перший – для платника податків, другий – для контролюючого органу за місцем обліку такого платника податків (за місцем обліку такого грошового зобов'язання (податкового боргу)), третій – для контролюючого органу, який приймає рішення. Не пізніше наступного робочого дня з дня прийняття або отримання рішення контролюючий орган за місцем обліку платника податків (або за місцем обліку його грошового зобов'язання (податкового боргу)) укладає з цим платником договір про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу). Контролюючий орган також приймає рішення про скасування розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), про перенесення раніше визначених строків сплати частки розстрочених (відстрочених) сум та перенесення строків сплати розстроченої (відстроченої) суми за межі граничного строку дії договору про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), про що повідомляє платника податків та за необхідності відповідний контролюючий орган [12].

За зверненням платників податків у паперовій або електронній формі контролюючий орган надає їм безоплатно індивідуальні податкові консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на такий контролюючий орган, протягом 25 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення даним контролюючим органом. Уповноважена особа центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, може прийняти рішення про продовження строку розгляду звернення на отримання індивідуальної податкової консультації понад 25-денний строк, але не більше 15 календарних днів, та письмово повідомити про це платнику податків у паперовій або електронній формі до закінчення строку, визначеного абзацом першим цього пункту. На індивідуальну податкову консультацію або відповідь, що надається контролюючим органом в електронній формі, накладається електронний підпис уповноваженої посадової особи контролюючого органу з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги».

Серед адміністративних актів податкових органів слід виділити і такі, як наказ та постанова у справах про адміністративне правопорушення. Так, згідно з п. 79.2 ст. 79 ПК України документальна позапланова невідзна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу виключно на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, оформленого наказом, та за умови вручення платнику податків (його представнику) у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу, копії наказу про проведення документальної позапланової невідзна перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки. У п. 81.1 ст. 81 ПК України встановлено, що наказ про проведення перевірки є дійсним за наявності підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу та скріплення печаткою контролюючого органу [11].

Розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право керівник (заступник керівника згідно з розподілом обов'язків) відповідного контролюючого органу. Постанова у справі про адміністративне правопорушення оголошується негайно після закінчення розгляду справи. Копія постанови у справі про адміністративне правопорушення протягом трьох днів вручається під підпис або надсилається рекомендованим листом з повідомленням про вручення особі, стосовно якої винесено постанову, про що робиться відповідна відмітка у справі. Постанова контролюючого органу у справі про адміністративне правопорушення набирає законної сили після закінчення строку на її оскарження, передбаченого ст. 289 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Постанова реєструється в журналі реєстрації протоколів та постанов про адміністративні правопорушення. Відомості про постанову вносяться до відповідної інформаційної системи не пізніше наступного робочого дня після її винесення [13].

Висновки. Адміністративні акти у сфері оподаткування видаються контролюючими органами у певній формі та у межах їх компетенції. Юридична сила адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування – це властивість, надана податковим законодавством, яка є підставою для вирішення правових питань, пов'язаних із справлянням податків і зборів. Юридична сила адміністративних актів з питань оподаткування виникає з моменту їх прийняття і забезпечується тим, що такі акти повинні бути складені у письмовій формі, відповідним чином підписані та у випадках, передбачених законодавством, завірені печаткою контролюючого органу. Адміністративні акти контролюючих органів у сфері оподаткування набувають чинності з дати належним чином їх вручення. Адміністративні акти контролюючих органів у сфері оподаткування вважаються належним чином врученими, якщо вони надіслані за адресою платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення, особисто вручені платнику податків (його представнику), надіслані засобами електронного зв'язку в електронній формі. З цього моменту адміністративні акти контролюючих органів є юридично значущими для платника податків.

Література:

1. Національний стандарт України «Діловодство й архівна справа. Терміни та визначення понять» (ДСТУ 2732 : 2004). URL: [https://vn.court.gov.ua/userfiles/27_2732-2004\(1\).pdf](https://vn.court.gov.ua/userfiles/27_2732-2004(1).pdf) (дата звернення 15.10.2020).
2. Нерсесянц В.С. Теория права и государства. 2013. URL: https://www.litmir.me/br/?b=595150&p=51#section_26 (дата звернення 16.10.2020).
3. Алексеев С.С. Теория государства и права. Учебник. Москва : Юрид. лит., 1985. 480 с.
4. Пархоменко Н.М. Джерела права: проблеми теорії та методології : монографія. Київ : ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2008. 336 с.
5. Общая теория права и государства / Под ред. В.В. Лазарева. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Юрист, 1996. 472 с.
6. Рабінович П.М. Основи загальної теорії права та держави. Видання 5-те, зі змінами. Навчальний посібник. Київ : Атіка. 2001. URL: https://sites.google.com/site/alluknet/yurydychna-osvita/teoriya_D_i_P/2 (дата звернення 10.10.2020).
7. Россинский Б.В., Стариков Ю.Н. Административное право: учебник. 4-е изд., пересмотр. и доп. Москва : Норма, 2009. 928 с.
8. Пономаренко Ю.А. Чинність і дія кримінального закону в часі. Київ : Атіка, 2005. 288 с.

9. Пушняк О.В. До питання співвідношення термінів «набуття чинності нормативно-правовим актом» та «введення в дію нормативно-правового акта». *Форум права*. 2012. № 2. С. 580–592.
10. Мандюк О.О. Чинність та дія індивідуальних адміністративних актів: розмежування понять. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2016. № 845. С. 119–123.
11. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 19.10.2020).
12. Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків: наказ Міністерства доходів і зборів України від 10 жовтня 2013 року № 574. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13#Text> (дата звернення 20.10.2020).
13. Про затвердження Інструкції з оформлення органами доходів і зборів матеріалів про адміністративні правопорушення: наказ Міністерства фінансів України від 2 липня 2016 року № 566. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1046-16#Text> (дата звернення 21.10.2020).

Nebesna M. Legal force and validity of administrative acts of controlling bodies in the field of taxation

Summary. The article is devoted to such properties of administrative acts of controlling bodies in the field of taxation as legal force and validity.

It is established that the legal force of administrative acts is the ability to actually act and actually generate legal consequences, and the validity of administrative acts should be considered as a necessary prerequisite for these acts, which gives grounds to speak of the act as a phenomenon of legal reality. It is noted that only from the moment of entry into force of the act it begins to cause legally significant consequences and can be considered a source of legal regulation, ie the action of an administrative act is its regulatory impact on the behavior of the addressees, which is the emergence, change or termination languages.

The peculiarities of the emergence of legal force and entry into force of administrative acts of controlling bodies related to the collection of taxes and fees, namely: tax notice-decision, tax claim, decision on the use of tax lien, decision on the seizure of taxpayer property, decision on installments (deferral) of monetary obligations (tax debt), individual tax advice, an order to conduct an inspection, a decision in the case of an administrative offense.

It is stated that administrative acts in the field of taxation are issued by regulatory authorities in a certain form and within their competence. The legal force of administrative acts of controlling bodies in the field of taxation is a property provided by the tax legislation, which is the basis for resolving legal issues related to the collection of taxes and fees. The legal force of administrative acts on taxation arises from the moment of their adoption and is ensured by the fact that such acts must be drawn up in writing, duly signed and in cases provided by law, certified by the seal of the supervisory authority. Administrative acts of controlling bodies in the field of taxation shall enter in force on the date of their proper delivery. Administrative acts of tax control authorities are considered duly served if they are sent to the taxpayer's address by registered letter with acknowledgment of receipt, personally served on the taxpayer (his representative), sent by electronic means in electronic form. From this moment on, the administrative acts of the controlling bodies are legally significant for the taxpayer.

Key words: administrative acts, controlling bodies, taxpayer, legal force, validity, tax legislation.