

УДК 347.73(477)

**Данило ГЕТМАНЦЕВ,**  
професор кафедри фінансового права  
Київського національного університету імені Тараса  
Шевченка, викладач Національної школи суддів України,  
доктор юридичних наук



## ДЕЯКІ ПИТАННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА ЩОДО РОЗГЛЯДУ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Відповідно до ст. 86 Податкового кодексу України (далі – ПК України) за результатами перевірок у разі виявлення порушень складається акт перевірки, що містить аналіз та висновки щодо всіх порушень, допущених платником податків та виявлених в процесі перевірки [1].

**Т**акий акт сам по собі не породжує жодних правових наслідків для платника податків, а є підставою для винесення податковим органом податкового повідомлення-рішення. Це рішення може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку. У зв'язку з цим виникає питання щодо підсудності судам адміністративної юрисдикції позовів про визнання незаконними актів перевірки, дій по внесенню відповідних висновків до таких актів, або дій з коригування податкових зобов'язань платників податків в електронних податкових базах, що є вкрай актуальним в умовах правозастосовної практики органів відповідного податкового відомства.

Щодо підсудності судам адміністративної юрисдикції справ за позовами про визнання незаконними актів перевірки, дій по внесенню відповідних висновків до таких актів, або дій з коригування податкових зобов'язань платників податків в електронних податкових базах, необхідно зазначити наступне. Згідно з п. 86.8 ст. 86 ПК України податкове повідомлення-рішення має бути винесено протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем вручення плат-

нику податків акта перевірки.

Якщо ж таке рішення не буде винесено, то можливим є настання таких негативних наслідків для платника податків:

– акт перевірки може бути підставою реєстрації кримінального провадження за ст. 212 Кримінального кодексу України (ухилення від оподаткування) [2]. При цьому слідчий може здійснювати відповідні слідчі заходи, оскільки до моменту пред'явлення підозри оскаржити факт порушення провадження не є можливим;

– в силу п. 56.22 ст. 56 ПК України оскарження платником податків податкового повідомлення-рішення, винесеного на підставі акта перевірки унеможливує пред'явлення йому підозри у вчиненні злочину щодо ухилення від оподаткування до закінчення процедури судового оскарження такого рішення. Тому в разі відсутності такого рішення можливим є недотримання відповідної гарантії прав платника податків;

– посадові особи податкових органів можуть відкоригувати дані у облікових електронних базах показників податкової звітності (зменшити платнику податків податковий кредит з ПДВ);

– наслідки можуть виникнути у контрагентів платника податків, право яких на податковий кредит за відповідними операціями може бути переглянуто.

На нашу думку, потрібно виходити з такого.

*Щодо позовів про визнання незаконними актів перевірки*

Відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України юрисдикція адміністративних судів поширюється на спори фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи правових актів індивідуальної дії), дій чи бездіяльності, тобто предметом оскарження можуть бути тільки акти, які породжують правовідносини, змінюють або припиняють їх [3].

Згідно із ч. 1 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України завданням адміністративного судочинства є захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб, інших суб'єктів при здійсненні ними владних управлінських функцій на основі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень, шляхом справедливого, неупередженого та своєчасного розгляду адміністративних справ.

Статтею 3 Кодексу адміністративного судочинства України визначено, що адміністративний позов – це звернення до адміністративного суду про захист прав, свобод та інтересів або на вико-

нання повноважень у публічно-правових відносинах.

Відповідно до п. 8 ч. 1 ст. 3 Кодексу адміністративного судочинства України позивачем є особа, на захист прав, свобод та інтересів якої подано адміністративний позов до адміністративного суду, а також суб'єкт владних повноважень, на виконання повноважень якого подана позовна заява до адміністративного суду.

Тобто необхідними умовами для набуття особою права на судовий захист є:

– безпосередня участь цієї особи (позивача у справі) в переданих на вирішення до адміністративного суду публічно-правових відносинах;

– володіння позивачем у цих відносинах певним обсягом прав;

– здійснення неправомірного зазіхання державою на ці права позивача у спірних правовідносинах, внаслідок чого належні позивачеві права стають порушеними.

Наявність цих ознак є обов'язковою умовою для одержання особою захисту порушених прав та здійснення державною примусовою сили для їх захисту шляхом прийняття адміністративним судом відповідного рішення.

У випадку, якщо позивач не є безпосереднім учасником спірних правовідносин, а дії чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень в цих відносинах не здійснюють жодного управлінського впливу на позивача, фактично має місце позов, спрямований не на відновлення порушених прав, а на досягнення інших цілей, забезпечення яких не відповідає встановленим ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України завданням адміністративного судочинства. Тому у випадку, якщо в ході судового розгляду справи не буде встановлено наявності порушених у спірних відносинах прав позивача, суд не матиме правових підстав для задоволення позову.

Так, згідно з мотивувальною частиною ухвали Вищого адміністративного суду України від 28 жовтня 2009 року у справі № К-7452/09-С для того, щоб було надано судовий захист, суд повинен встановити, що особа дійсно має право, свободу чи інтерес, про захист яких вона просить, і це право, свобода чи інтерес порушені відповідачем у публічно-правових відносинах [4].

Тією ж ухвалою касаційний суд звернув увагу, що право на судовий захист має лише та особа, яка є суб'єктом (носієм) порушених прав, свобод чи інтересів, в той час як право на звернення до адміністративного суду з позовом має ширше коло суб'єктів. Таке право мають також представники, у тому числі законні представники, зокрема й органи та особи, яким надано право захищати права, свободи та інтереси інших осіб.

Згідно з іншими ухвалами Вищого адміністративного суду України (від 9 лютого 2010 року у справі № К-13947/08-С [5], від 16 лютого 2010 року у справі № К-24750/09-С [6], від 9 березня 2010 року у справі № К-32535/09-С [7] тощо) обов'язковою умовою визнання рішення недійсним є порушення у зв'язку з його прийняттям прав та охоронюваних законом інтересів підприємства чи організації – позивача у справі.

Переглядаючи справу № К-5907/07-С, Вищий адміністративний суд України в своїй ухвалі від 8 квітня 2009 року з посиланням на статті 3, 17 Кодексу адміністративного судочинства України зазначив, що, оскільки вимоги позивача не стосуються захисту його прав, свобод та інтересів у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, зазначених як відповідачів, то даний спір не підлягає розгляду адміністративним судом [8].

Таким чином, особа може одержати захист своїх прав в судовому порядку лише в тому випадку, якщо ця особа є учасником відповідних відносин, спір в яких переданий на вирішення суду, і в цих відносинах певним чином були порушені, невизнані або оспорені права цієї особи.

В іншому випадку особа не є носієм порушеного права, а отже вона не є суб'єктом права на судовий захист.

У будь-якому разі обраний позивачем спосіб захисту має бути спрямований на відновлення його порушених прав, і у випадку задоволення судом його вимог, прийняте судом рішення має тягнути за собою відновлення тих прав, за захистом яких позивач і звернувся до суду.

Згідно із п. 3 Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 22 грудня 2010 року № 984, результати документальних перевірок оформлюються у формі акта або довідки. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт, а у разі відсутності порушень – довідка [9].

Відповідно до цього Порядку акт – це службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки фінансово-господарської діяльності платника податків і є носієм доказової інформації про виявленні порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби.

Право звертатися до суду так чи інакше повинно залежати від конкретних юридичних зв'язків та правовідносин між суб'єктами, а не від загрози їх виникнення або потенційної можливості їх ви-

никнення.

Законодавство не пов'язує з актом податкової перевірки виникнення, зміну або припинення жодних правовідносин, змістом яких були б права або обов'язки платників податків. Акт лише фіксує обставини, встановлені службовими особами контролюючих органів у процесі здійснення перевірки, а також їх висновки, юридичну кваліфікацію зазначених обставин. Навіть встановлені актом недоплати податку не можуть бути погашені платником безпосередньо до бюджету на підставі акта перевірки. Така сплата може бути здійснена на підставі податкового повідомлення – рішення, прийнятого у встановленому порядку податковим органом або на підставі коригуючої декларації, поданої платником у порядку, визначеному ст. 50 ПК України.

Таким чином, безпосереднього порушення прав і законних інтересів платника податків пряма констатація в акті факту вчинення правопорушення за собою не тягне.

Хибним, на нашу думку, є посилання в обґрунтування права на позов про визнання акта незаконним на ст. 55 Конституції України [10] та на ст. 13 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод [11], оскільки право звертатися до суду так чи інакше повинно залежати від конкретних юридичних зв'язків та правовідносин між суб'єктами, однак в жодному разі не від загрози або потенційної можливості їх виникнення. Якщо допустити практику простого оскарження актів податкових перевірок, рівно як і висновків, викладених в них безвідносно до того, чи порушують вони права або законні інтереси платника податків, можна спровокувати небезпечний прецедент, що потягне за собою оскарження будь-яких рішень та дій органів державної влади та не буде відповідати цілям адміністративного судочинства.

Отже, ми можемо стверджувати про відсутність у платника права на позов про визнання недійсними (скасування тощо) актів перевірок.

Також слід зазначити, що складений державними податковими інспекторами акт без подальшого рішення щодо нього не породжує юридичну невизначеність для платника податків, оскільки всі податкові зобов'язання, задекларовані платником податків до винесення податковим органом рішення, є узгодженими в розумінні статті 54 ПК України. Тому в цьому випадку відсутня юридична невизначеність, яка б підлягала вирішенню в судовому порядку.

Виходячи з цього, сам по собі акт перевірки не має для платників податків жодних правових наслідків, він лише констатує факт проведення перевірки і жодним чином не порушує їх прав і законних

інтересів, а тому не може бути оскаржений до адміністративного суду.

*Щодо позовів про визнання незаконними дій по внесенню відповідних висновків до актів перевірок*

Враховуючи вищенаведені аргументи щодо підсудності справ адміністративним судам, а також те, що, оскільки акт не має обов'язкового характеру, то і висновки, відображені службовими особами контролюючого органу в акті перевірки, є також такими, що не породжують настання будь-яких юридичних наслідків та не впливають на права та обов'язки платника податків.

Зазначимо, що службова особа контролюючого органу, складаючи акт перевірки, зобов'язана надати юридичну оцінку виявленим під час перевірки обставинам. Це є обов'язком службової особи та визначається вимогами до складання акта перевірки. Висновки, які робить службова особа, визначаються рівнем її професійної кваліфікації. Визнання неправомірними оцінок певним обставинам, що їх надає інспектор під час перевірки в акті перевірки буде обмежувати його у здійсненні ним своїх службових обов'язків, рівно як і у правах, визначених законом для державного службовця (ст. 11 Закону «Про державну службу») [12]. Надалі зазначені висновки повинні братися до уваги органом, що виносить на підставі акта перевірки податкове повідомлення-рішення, нарівні з іншими доказами, в тому числі запереченнями, наданими платником податку на акт перевірки в порядку, визначеному ст. 86 ПК України. Таким чином, зміст акта не може бути предметом оскарження в суді.

Водночас зазначене не поширюється на внесення до актів перевірки службовими особами контролюючого органу завідомо неправдивих або перекручених відомостей. Адже внесення зазначених відомостей до акта перевірки напряму порушує законні інтереси платника податків, прямо визначені ст. 17 (зокрема, п. 17.1.8), ст. 44 (п. 44.7) ПК України та інших норм закону, змушуючи останнього подавати свої заперечення до акта перевірки, вступаючи у відповідні процедури.

*Щодо позовів про визнання незаконними дій з коригування податкових зобов'язань платників податків в електронних податкових базах*

Беручи до уваги згадані вище аргументи, слід зазначити, що сам факт коригування податкових зобов'язань платників податків в електронних податкових базах, як і в минулих випадках, сам по собі не буде тягнути правових наслідків для платника податків. Правові наслідки будуть виникати при прийнятті рішень на основі цих коригувань. А тому такі позови, як і вищенаведені, не відносяться до

юрисдикції адміністративних судів.

Виходячи з всього зазначеного вище, позови до суду про визнання незаконними актів перевірки, дій по внесенню відповідних висновків до таких актів, або дій з коригування податкових зобов'язань платників податків в електронних податкових базах не можуть бути розглянуті в адміністративних судах. Натомість, чинне законодавство передбачає механізми протидії зловживанням, що виникають у разі складання акта перевірки без винесення в подальшому податкового повідомлення-рішення.

Так, до засобів захисту прав платника податків відносяться такі: подання зауважень на акт перевірки, що передбачено ст. ст. 81, 86 ПК України. Такі зауваження подаються протягом 5 робочих днів з моменту отримання акта перевірки. Закон передбачає особливу процедуру розгляду таких зауважень, недотримання якої також тягне за собою відповідальність для податкового органу. Пункт 44.7 ст. 44 ПК України закріплює алгоритм дій платника податків у разі відмови податкового інспектора від прийняття документа під час податкової перевірки;

оскарження дій (бездіяльності) конкретної посадової особи податкового органу, у тому числі безпосередньо до суду. При цьому, предметом оскарження мають бути не висновки щодо кваліфікації операцій платника податків, а дії по внесенню недостовірних відомостей у офіційний документ, неприйняття до розгляду документа, що має відношення до перевірки та будь-які інші подібні дії (бездіяльність). Такий позов буде підсудний адміністративному суду. Крім того, згідно зі статтею 86 ПК України за результатами перевірки складається акт або довідка (якщо порушень не було виявлено). Саме по собі складання акта інспектором свідчить про констатацію факту правопорушення. Законність такої дії посадової особи податкового органу також може бути оскаржена до суду;

подання заяви про злочин у разі зловживання податковим інспектором (у разі достатності фактів і слідчим) своїм посадовим становищем, так само як про внесення недостовірних відомостей до офіційних документів (акт перевірки), що відповідає складу злочину, передбаченого ст. 366 КК України;

рішення на підставі акта податкової перевірки має бути прийнято протягом 10 робочих днів з дня вручення платнику податків акта перевірки (п. 86.8 ст. 86 ПК України), а тому відсутність такого рішення є протиправною бездіяльністю податкового органу. Відповідно може бути поданий позов про зобов'язання органу Міністерства доходів і зборів прийняти рішення на підставі акта.

Існує необхідність коригування ст. 86 ПК України, яка закріплює

правовий статус акта перевірки. Так, доцільним є внесення до ст. 86 ПК України норми про неможливість використання акта податкової перевірки, на підставі якого не було винесено податкове повідомлення-рішення (або відповідної частини такого акта) у встановлені терміни, як докази в будь-яких процедурах, у т.ч. кримінальному провадженні.

### Перелік використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року № 2341-III (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>
3. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року № 2747-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>
4. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 28 жовтня 2009 року № К-7452/09-С [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/6921585>
5. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 9 лютого 2010 року № К-13947/08-С [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/8112922>
6. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 16 лютого 2010 року № К-24750/09-С [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/8290294>
7. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 9 березня 2010 року № К-32535/09-С [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/8300027>
8. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 8 квітня 2009 року № К-5907/07-С [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/4295804>
9. Порядок оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 22 грудня 2010 року № 984 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0034-11>
10. Конституція України від 28 червня 1996 року (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>



11. Конвенція про захист прав людини та основоположних свобод від 4 листопада 1950 року (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_004](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_004)

12. Закон України «Про державну службу» від 16 грудня 1993 року № 3723-ХІІ (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3723-12>

**ГЕТМАНЦЕВ Д. Деякі питання адміністративного судочинства щодо розгляду податкових спорів.**

Стаття присвячена дослідженню питань підсудності судам адміністративної юрисдикції позовів про визнання незаконними актів перевірки, дій по внесенню відповідних висновків до таких актів, а також дій з коригування податкових зобов'язань платників податків в електронних податкових базах.

*Ключові слова:* акт перевірки, адміністративне судочинство, податки, податковий контроль.

**ГЕТМАНЦЕВ Д. Некоторые вопросы административного судопроизводства по рассмотрению налоговых споров.**

Статья посвящена исследованию вопросов подсудности судам административной юрисдикции исков о признании незаконными актов проверки, действий по внесению соответствующих заключений в такие акты, а также действий по корректировке налоговых обязательств налогоплательщиков в электронных налоговых базах.

*Ключевые слова:* акт проверки, административное судопроизводство, налоги, налоговый контроль.

**HETMANTSEV D. Some questions of administrative proceedings for consideration tax disputes.**

The article investigates questions of jurisdiction to courts of administrative jurisdiction claims for recognition illegal acts verification actions by making appropriate conclusions to such acts, as well as the corrective action tax liabilities of taxpayers in e-tax bases.

*Key words:* act of checking, administrative court proceedings, tax, tax control.