



Данило Гетманцев,

доктор юридичних наук, професор
кафедри фінансового права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка

УДК 342.9:336.2

***Щодо підсудності судам
адміністративної юрисдикції справ
за позовами про визнання незаконними
актів перевірки, дій зі внесення
відповідних висновків до таких актів
або дій з коригування податкових
зобов'язань платників податків
в електронних податкових базах***

Щодо підсудності судам адміністративної юрисдикції справ за позовами про визнання незаконними актів перевірки, дій зі внесення відповідних висновків до таких актів або дій з коригування податкових зобов'язань платників податків в електронних податкових базах повідомляємо таке.

Відповідно до ст. 86 Податкового кодексу України за результатами перевірок у разі виявлення порушень складається акт перевірки, що містить аналіз та висновки щодо всіх порушень, допущених платником податків і виявлених у процесі перевірки. Такий 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.

Згідно з п. 86.8 ст. 86 ПК України податкове повідомлення-рішення має бути винесено протягом 10 робочих днів від дня, наступного за днем вручення платнику 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 КК України (ухилення від оподаткування). При цьому слідчий може здійснювати відповідні слідчі заходи, оскільки до моменту пред'явлення підозри оскаржити факт порушення провадження не є можливим;

– згідно з 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 в 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 переглянuto.

Тож виникає питання щодо підсудності судам адміністративної юрисдикції позовів про визнання незаконними актів перевірки, дій зі внесення 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 Міністерства доходів і зборів, що склалася. При цьому слід виходити з такого.

Щодо позовів про визнання незаконними актів перевірки.

Відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 17 КАС України юрисдикція адміністративних судів поширюється на спори фізичних чи юридичних осіб із суб'єк-

том 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.

Згідно зі 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 під час здійснення ними владних управлінських функцій на основі законодавства, зокрема на виконання делегованих повноважень.

Статтею 3 КАС України визначено, що адміністративний позов – це звернення до адміністративного суду про захист прав, свобод та інтересів у публічно-правових відносинах.

Відповідно до ст. 104 Кодексу адміністративного судочинства України до адміністративного суду має право звернутися з адміністративним позовом особа, яка вважає, що порушено її права, свободи чи інтереси у сфері публічно-правових відносин. Суб'єкт владних повноважень має право звернутися до адміністративного суду у випадках, встановлених законом.

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 примусової сили для їх захисту через 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 КАС 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 їх задоволення.

Так, згідно з мотивувальною частиною ухвали Вищого адміністративного суду України від 28 жовтня 2009 р. у справі № К-7452/09-С [1] для того, щоб було надано судовий захист, суд повинен установити, що особа справді має право, свободу чи інтерес, про захист яких вона просить, і це право, свобода чи інтерес порушені відповідачем у публічно-правових відносинах.

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, тоді як право на звернення до адміністративного суду з позовом має ширше коло суб'єктів. Таке право мають також представники, зокрема законні представники, органи та особи, яким надано право захищати права, свободи та інтереси інших осіб.

Згідно з іншими ухвалами Вищого адміністративного суду України (від 09.02.2010 р. у справі № К-13947/08-С [2], від 16.02.2010 р. у справі № К-24750/09-С [3], від 09.03.2010 р. у справі № К-32535/09-С [4] тощо) обо-

в'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 у своїй ухвалі від 8 квітня 2009 р. з посиланням на статті 3, 17 КАС 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, цей спір не підлягає розглядові адміністративним судом [5].

Отже, відповідно до статей 2, 104 КАС України особа може одержати захист своїх прав у судовому порядку лише в тому випадку, якщо ця особа є учасником відповідних відносин, спір у яких передано на вирішення суду, і в цих відносинах певним чином було порушено, не визнано чи оспорено 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, по захист яких позивач і звернувся до суду.

Згідно з п. 1.3 ст. 1 Порядку оформлення результатів невізних документальних, виїзних планових та позапланових перевірок із питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 10.08.2005 р. № 327, акт є документом, який оформляється за результатами проведення невізних документальних, виїзних планових і позапланових перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Відповідно до цього порядку акт – це службовий документ, який стверджує факт проведення невиїзної документальної або виїзної планової чи позапланової перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання.

Право звертатися до суду так чи інак повинно стояти в залежності від конкретних юридичних зв'язків і правовідносин між суб'єктами, а не від загрози їх виникнення або потенційної можливості такого.

Законодавство не пов'язує з актом податкової перевірки виникнення, зміну або припинення жодних правовідносин, змістом яких були би права чи обов'язки платників податків. Акт лише фіксує обставини, встановлені службовими особами контрольних органів у процесі здійснення перевірки, а також їхні висновки, юридичну кваліфікацію зазначених обставин. Навіть установлені 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 в установленому порядку органом Міндоходів або на підставі коригуючої декларації, поданої платником у порядку, визначеному ст. 50 ПК України.

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

Хибним, на нашу думку, є посилання як обґрунтування права на позов про визнання акта незаконним на ст. 55 Конституції України та на ст. 13 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод, оскільки право звертатися до суду так чи інак повинно бути в залежності від кон-

кретних юридичних зв'язків і правовідносин між суб'єктами, однак у жодному разі не від загрози або потенційної можливості її виникнення. Якщо допустити практику простого оскарження актів податкових перевірок, рівно як і висновків, викладених у 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, 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 юридичної невизначеності для платника податків, оскільки всі податкові зобов'язання, задекларовані платником податків до винесення податковим органом рішення, є узгодженими в розумінні ст. 54 ПК України. Тому в цьому випадку відсутня юридична невизначеність, яка підлягала би 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 ніяким чином не порушує їхніх прав і законних інтересів, а тому не може бути оскаржений до адміністративного суду.

Щодо позовів про визнання незаконними дій із внесення відповідних висновків до таких актів.

Враховуючи наведені вище аргументи щодо підсудності справ адміністративним судам, а також те, що акт не має обов'язкового характеру, висновки, відображені службовими особами контрольного 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.

Зазначмо, що службова особа контрольного 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, яких доходить 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 України «Про державну службу»). В подальшому зазначені висновки повинні прийматися до уваги органом, що виносить на підставі акта перевірки податкове повідомлення-рішення, нарівні з іншими доказами, зокрема запереченнями, наданими платником податку на акт перевірки в порядку, визначеному ст. 86 ПК України. Отже, зміст акта не може бути предметом оскарження в суді.

Водночас зазначене не поширюється на внесення до актів перевірки службовими особами контрольного органу явно неправдивих або перекручених відомостей (див. нижче). Адже внесення зазначених відомостей до акта перевірки напряму порушує законні інтереси платника податків, прямо визначені ст. 17 ПК України (зокрема п. 17.1.8), ст. 44 (п. 44.7) 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 тягнучиме правових наслідків для платника податків. Правові наслідки будуть виникати із прийняттям рішень на основі цих коригувань. А тому такі позови, як і наведені вище не належать до юрисдикції адміністративних судів.

Виходячи з усього зазначеного позови до суду про визнання незаконними актів перевірки, дій із внесення 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 випадку складання акта перевірки без винесення в подальшому податкового повідомлення-рішення.

До засобів захисту прав платника податків відносять такі:

– подання зауважень на акт перевірки, що передбачено статтями 81, 86 ПК України. Такі зауваження подаються протягом 5 робочих днів од 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, зокрема безпосередньо до суду. При цьому предметом оскарження мають бути не висновки щодо кваліфікації операцій платника податків, а дії з унесення недостовірних відомостей в офіційний документ, неприйняття до розгляду документа, що має стосунок до перевірки та

будь-які інші подібні дії (бездіяльність). Такий позов буде підсудний адміністративному суду. Крім того, згідно зі ст. 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 (за 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 од 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.

Також на часі є 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 податкового повідомлення-рішення (або відповідної частини такого акта) в установлені терміни, як докази в будь-яких процедурах, зокрема у кримінальному провадженні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/6921585>
2. <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/8112922>
3. <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/8290294>
4. <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/8300027>
5. <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/4295804>

Гетманцев Д. О. Щодо підсудності судам адміністративної юрисдикції справ за позовами про визнання незаконними актів перевірки, дій зі внесення відповідних висновків до таких актів або дій з коригування податкових зобов'язань платників податків в електронних податкових базах

Статтю присвячено дослідженню актуальних питань щодо справ за позовами про визнання незаконними актів перевірки, протиправності дій зі внесення висновків до таких актів або дій з коригування податкових зобов'язань платників податків в електронних податкових базах, а також підсудність таких справ адміністративним судам України. Автором детально розглянуто проблемні аспекти правозастосовної практики органів Міністерства доходів і зборів щодо складання актів перевірок і можливості настання негативних наслідків для платника податків. З'ясовано можливі способи захисту прав платників податків і запропоновано внесення змін до Податкового кодексу України для вирішення проблеми щодо використання акта податкової перевірки без винесення податкового повідомлення-рішення.

Ключові слова: акт податкової перевірки, податкове повідомлення-рішення, судовий захист, податкове право.



Гетманцев Д. А. Относительно подсудности судам административной юрисдикции дел по искам о признании незаконными актов проверки, действий по внесению соответствующих выводов к таким актам или действий по корректировке налоговых обязательств налогоплательщиков в электронных налоговых базах

Статья посвящена исследованию актуальных вопросов дел по искам о признании незаконными актов проверки, противоправности действий по внесению заключений к таким актам или действий по корректировке налоговых обязательств налогоплательщиков в электронных налоговых базах, а также подсудность таких дел административным судам Украины. Автором подробно рассмотрены проблемные аспекты правоприменительной практики органов Министерства доходов и сборов по составлению актов проверок и возможности наступления негативных последствий для налогоплательщиков. Выявлены возможные пути защиты прав налогоплательщиков и предложено внесение изменений в Налоговый кодекс Украины для решения проблемы по использованию акта налоговой проверки без вынесения налогового уведомления-решения.

Ключевые слова: акт налоговой проверки, налоговое уведомление-решение, судебная защита, налоговое право.

Getmantsev D. Issue related to the jurisdiction of the Administrative Courts that extends claims to invalidate a report of the tax inspection, adding correspondent conclusions in such reports or correction tax obligations of taxpayers in tax electronic databases

The article is related to the discovering of current issues concerning to claims to invalidate a report of the tax inspection, adding correspondent conclusions in such reports or correction tax obligations of taxpayers in tax electronic databases, as well as the jurisdiction of such cases to the Administrative Courts of Ukraine. The author discussed in detail the problematic aspects of the law enforcement by authorities of Ministry of revenue and duties of Ukraine for application of tax inspection reports and the possibilities of negative consequences for taxpayers. There were uncovered possible ways to protect the rights of taxpayers and proposed amendments to the Tax Code of Ukraine addressed to applying a tax report without issuing an advice of fate.

Key words: report of the tax inspection, advice of fate, judicial protection, tax law.