

ДО ПИТАННЯ ВИЧЕРПНОСТІ ДІЇ НАКАЗУ ПРО ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРКИ

У статті на підставі аналізу практики Верховного суду розглянуто питання щодо вичерпності дії наказу про проведення податкової перевірки. Зазначено, що саме наказ про проведення перевірки визначає правомірність її проведення. Підкреслено, що правова позиція Верховного Суду, сформована у Постанові по справі № 826/17123/18, у частині моменту реалізації наказу про проведення перевірки не відповідає положенням ПК України та КАС України.

Ключові слова: податкові перевірки, наказ про проведення перевірки, практика Верховного Суду.

Постановка проблеми. Нещодавно, а саме - 4-5 липня 2019 року у КАС ВС проходила конференція «Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети», на якій я мав можливість виступити з доповіддю на тему «Проблемні питання призначення та проведення фактичних або виїзних документальних перевірок органами ДФС» [1, с. 307-311]. І у тезах, і під час виступу я наголосив на хибності практики Верховного Суду, за якою платник податків, який вважає, що стосовно нього було порушено порядок та підстави призначення податкової перевірки, повинен захищати свої права та законні інтереси шляхом недопуску посадових осіб контролюючого органу до такої перевірки. У випадку, коли посадові особи контролюючого органу були допущені до проведення такої перевірки, платник податків може оскаржити до суду виключно суть виявлених порушень податкового та іншого законодавства. Верховний Суд неодноразово підтверджував цю позицію як до мого виступу [2; 6], так вже після [7; 3;5]. За позицією КАС ВС підставою відмови у задоволенні позову є те, що правові наслідки оскаржуваних дій за таких обставин є вичерпаними, отже, задоволення позову не може призвести до відновлення порушених прав платника податків, оскільки після проведення перевірки права платника податків порушують лише наслідки проведення відповідної перевірки. Як ми зазначили вище, така позиція не є обґрунтованою. З огляду на викладене, **метою статті** є аналіз питання стосовно вичерпності дії наказу про проведення податкової перевірки.

Аналіз останніх досліджень. Проблема вичерпності дії наказу про проведення податкової перевірки з урахуванням критики практики Верховного Суду

доволі свіжа, у зв'язку з чим іншими дослідниками ще не була висвітлена.

Виклад основного матеріалу. Постановою у справі № 826/17123/18 [4] Верховний Суд (далі – Постанова) у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду дійшов висновку про необхідність відступити від вже сформованої правової позиції Верховного Суду щодо правові наслідки процедурних порушень, допущених контролюючим органом при призначенні та проведенні відповідної виїзної або фактичної перевірки.

Верховний Суд наголосив, що незалежно від прийнятого платником податків рішення про допуск (недопуск) посадових осіб до перевірки, оскаржуючи в подальшому наслідки проведеної контролюючим органом перевірки у вигляді податкових повідомлень-рішень та інших рішень, платник податків не позбавлений можливості посилатись на порушення контролюючим органом вимог законодавства щодо проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність таких податкових повідомлень-рішень. При цьому, таким підставам позову, за їх наявності, суди повинні надавати правову оцінку в першу чергу, а у разі, якщо вони не визнані судом такими, що тягнуть протиправність рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки, - переходити до перевірки підстав позову щодо наявності порушень податкового та/або іншого законодавства.

Однак, Верховний Суд у Постанові також наголосив: «у разі якщо контролюючим органом була проведена перевірка на підставі наказу про її проведення і за наслідками такої перевірки прийнято податкові повідомлення-рішення чи інші рішення, то

цей наказ як акт індивідуальної дії реалізовано його застосуванням, а тому його оскарження після допуску платником податків посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки не є належним способом захисту права платника податків, оскільки наступне скасування наказу не може призвести до відновлення порушеного права». Такий висновок, на наш погляд, є нелогічний, адже базується на неповному з'ясуванні сутті досліджуваного питання.

Виходячи із Постанови, передумовою «неможливості» оскаржити наказ про призначення перевірки є наявність складного юридичного факту: 1) перевірка була проведена; 2) за її наслідками було прийнято податкові повідомлення-рішення (далі – ППР) чи інші рішення.

Слід згадати, що для прийняття ППР чи іншого рішення після складення акту необхідний якийсь час. Фізично. Є і встановлені строки на прийняття ППР – протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків, його представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції, акта перевірки (ст. 86 ПК України). Платник же може оскаржити наказ на проведення перевірки у той саме день, коли він отримав його копію, ще до складення акту і навіть до проведення перевірки. Як бути у такому випадку?

Одним із головних проблемних питань тут є визначення моменту, у який наказ як індивідуальний акт реалізовано його застосуванням. Можливі декілька варіантів: моментом здійснення контрольної розрахункової операції перед проведенням фактичної перевірки; моментом збору працівниками контролюючого органу інформації перед перевіркою, що буде проведена на підставі наказу, готуючись до неї; пред'явленням платнику, його представнику, особі, що фактично здійснює розрахункові операції, його копії; Чи наказ застосовано лише у момент прийняття податкового повідомлення-рішення чи іншого рішення? З Постанови це складно дізнатися. Однак, слід звернути увагу на таке.

Пунктом 19 ч. 1 ст. 4 КАС України визначено, що 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 строк. Тобто у КАС України йдеться не про реалізацію шляхом виконання, як у Постанові, а про вичерпування виконанням. Більш того у ст. 4 КАС України є ще одна ознака індивідуального акту (рішення): має визначений строк.

У Постанові ВС йдеться про перевірку, яку проведено. Тобто перевірка повинна бути закінченою. За приписами ст. 81 ПК України у наказі на прове-

дення документальної виїзної та фактичної перевірки зазначається дата початку і тривалість перевірки, період діяльності, який буде перевірятися.

Практика ж інша. У наказі про проведення документальної виїзної та фактичної перевірки вказується дата, з якої слід провести перевірку. Знов таки, на практиці у наказі визначається тривалість проведення перевірки із посиланням на відповідний пункт ст. 82 ПК України, без зазначення змісту пункту у наказі. Тобто у наказі зазначається дата з якої слід провести (не почати, а саме провести) перевірку і є гранична тривалість перевірки, визначена шляхом посилання на ст. 82 ПК України.

Маємо дві різні дати: дату початку проведення перевірки і дату, з якої слід провести перевірку. Вбачається, що це різні дати, що підтверджується діями посадових осіб контролюючого органу, що повинен проводити документальну позапланову виїзну та фактичну перевірку. Контролюючим органом це розглядається як можливість почати перевірку у будь-який день, починаючи з дати, з якої слід провести перевірку.

У випадку із документальною невиїзною та плановою виїзною перевіркою таке виключається, адже такі процедура проведення таких перевірок передбачає вручення (надсилання) повідомлення із зазначенням дати початку перевірки (п. 77.4 ст. 77, п. 79.2 ст. 79 ПК України).

Якщо відома дата початку і можлива тривалість проведення перевірки, чому у наказі про проведення перевірки тривалість визначається не конкретно датою, а посиланням на норму, що містить вимоги до гранично тривалості перевірки? У ст. 81 ПК України вимога до змісту наказу про проведення перевірки чітка. У ньому повинна бути зазначена дата початку перевірки та її тривалість у межах, визначених у ст. 82 строків.

Робити посилання у наказі на проведення перевірки на ст. 82 ПК України, якою встановлюються граничні строки тривалості перевірок, без зазначення конкретної тривалості перевірки, є порушенням ст. 81 ПК України. За таких умов наказ не відповідає встановленим вимогам, а отже є протиправним. У наказі про проведення документальних виїзних та фактичних перевірок повинна бути зазначена конкретна дата початку перевірки і конкретна її тривалість із вказівкою на конкретну дату, або кількість робочих днів з дати початку перевірки, у встановлених ст. 82 ПК України межах.

Отже, перевірка неминуче розпочинається у день, який визначено датою початку перевірки. При цьому вчинення жодних дій від посадових осіб контролюючого органу не вимагається. Дата ж, з якої слід провести перевірку – це дата, починаючи з якої можливо почати перевірку. Це, знов таки, суперечить

приписам ст. 81 ПК України. Отже наказ про проведення документальної позапланової виїзної та фактичної перевірки, в якому вказано не дату початку проведення перевірки, а дата, з якої провести перевірку, є також протиправним.

Згідно із п. 80.4 ст. 80 ПК України перед початком фактичної перевірки, з питань дотримання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій, посадовими особами контролюючих органів на підставі пп. 20.1.10 п. 20.1 ст. 20 цього Кодексу може бути проведена контрольна розрахункова операція. Вбачається, що проведення контрольної розрахункової операції пов'язане із майбутнім проведенням перевірки. Для проведення перевірки необхідний наказ. Тобто після прийняття наказу, приймається направлення на проведення перевірки, в якому визначаються посадові особи контролюючого органу, що будуть проводити перевірку, і лише вони можуть провести контрольну розрахункову операцію.

Таким чином, право на проведення контрольної розрахункової операції виникає після прийняття наказу про проведення фактичної перевірки виникає у посадових осіб контролюючого органу, що визначені у направленні на проведення перевірки. Отже, контрольна розрахункова операція може бути проведена після прийняття наказу про проведення перевірки і до дати початку перевірки. Існуюча практика проведення контрольної розрахункової операції у день проведення фактичної перевірки суперечить приписам ст. 80 та 81 ПК України. Отже такі діє є протиправними.

І знов питання. А за скільки днів, тижнів, місяців до проведення перевірки виникає право у контролюючого органу провести контрольну розрахункову операцію? У індивідуальній податковій консультації № 2148/6/99-99-14-05-01-15/ПК від 15.05.2018 р. [8] зазначається, що ПК України не передбачено обмежень щодо часу проведення фактичних перевірок платників податків, а також контрольних розрахункових операцій.

Таке формулювання у консультації породжує більше питань, ніж надає відповідей. Що мається на увазі під «часом» проведення перевірки і «часом» проведення контрольної розрахункової операції? Йдеться про тривалість перевірки? Вона визначена у наказі, а гранична тривалість у ст. 82 ПК України. Йдеться про кількість перевірок за певний проміжок часу? Можливо. Що таке час проведення контрольної розрахункової операції? З моменту замовлення товару (роботи, послуги) до моменту отримання розрахункового документу. Чи йдеться про проміжок у часі, що є між проведенням контрольної розрахункової операції до початку перевірки?. Складно здогадатися. Оскільки така консультація не є джерелом

права, будемо вважати, її просто правовою позицією контролюючого органу на випадок оскарження.

Вищезазначене дозволяє виділити такі етапи перевірки: початок перевірки і приступлення до перевірки. При цьому приступлення до документальної виїзної та фактичної перевірки починається з моменту пред'явлення копії наказу, направлень та службових посвідчень. Починається перевірка з настанням дати, що вказана у наказі. Без пред'явлення копії наказу, направлень та службових посвідчень платнику податків (його посадовим (службовим) особам або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції), посадові особи не можуть приступити до документальної виїзної та фактичної перевірки.

Проаналізувавши приписи ст. 81 ПК України, ми дійшли висновку, що документальна виїзна та фактична перевірка починається у день, визначений конкретною датою у наказі. Провести контрольну розрахункову операцію можна до початку проведення перевірки, але після прийняття наказу. Проміжок часу між датою видання наказу і датою початку перевірки не регламентовано. З дати початку перевірки, що зазначена у наказі, можливість проведення контрольної розрахункової операції не передбачено.

Отже, наказ є індивідуальним актом, що вичерпується його виконанням або вичерпується спливом визначеного строку. При цьому, якщо наказ вичерпується саме шляхом виконання, то слід говорити про реалізацію наказу про проведення перевірки. Неможливо реалізувати наказ шляхом застосування, як це зазначається у Постанові. Якщо перевірку не розпочато у конкретну дату, що зазначена у наказі як дата початку перевірки, наказ вичерпується за спливом строку і є нереалізованим.

Наказ про проведення документальної виїзної та фактичної перевірки реалізовано у момент пред'явлення його копії платнику, представнику платника, особі, що проводить розрахункові операції. Такий висновок базується на меті наказу про проведення будь-якого виду перевірки – визначити правомірність проведення перевірки. Тобто саме наказ про проведення перевірки визначає правомірність її проведення. Без наказу провести перевірку неможливо (принаймні законно і якщо це не камеральна перевірка). Так, відповідно до ст. 81 ПК України потрібне направлення та службові посвідчення. Однак, первинним є наказ. Є наказ, є особи, які повинні реалізувати наказ (вони зазначені у направленні), і їх повноваження повинні бути підтвержені пред'явленням службових посвідчень.

Наказ породжує необхідність прийняття направлення на проведення перевірки. Однак, не для цього його приймали. Його приймали для законного проведення перевірки платника податків. Щоб платнику

було зрозуміло, що посадові особи контролюючого органу діють у порядок і спосіб, що передбачені Конституцією України та законами України.

Наведене дозволяє зробити такі висновки:

1. Метою наказу про проведення перевірки є встановлення (визначення) платником податків правомірності проведення щодо нього перевірки.

2. Визначення правомірності проведення перевірки для контролюючого органу від наказу не вимагається. Наказ формалізує рішення контролюючого органу про наявність передбачених ПК України підстав для проведення перевірки.

3. Наказ про проведення документальної виїзної та фактичної перевірки як індивідуальний акт реалізується шляхом пред'явлення його копії платнику, представнику платника, або особі, що проводить розрахункові операції.

Висновки. Таким чином, сформована у Постанові правова позиція Верховного Суду у частині

моменту реалізації наказу про проведення перевірки не відповідає положенням ПК України та КАС України. Наказ про проведення документальної виїзної та /або фактичної перевірки вичерпується у момент пред'явлення його копії платнику, представнику платника, або особі, що проводить розрахункові операції, тобто реалізується. За таких умов прийняття контролюючим органом рішень за результатами перевірки взагалі не стоїть у причинно-наслідковому зв'язку із фактом реалізації наказу про проведення документальної виїзної та фактичної перевірки.

Факт пред'явлення наказу про проведення документальної виїзної та/або фактичної перевірки зумовлює вичерпання наказу. Тобто для констатації вичерпаності наказу як індивідуального акта не потрібен складний юридичний факт, як це зазначено у Постанові. Достатньо простого юридичного факту – пред'явлення наказу про проведення документальної виїзної та/або фактичної перевірки.

ЛІТЕРАТУРА

1. Котенко А. М. Проблемні питання призначення та проведення фактичних або виїзних документальних перевірок органами ДФС. *Сучасний розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети*: зб. матеріалів II міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 4-5 липня 2019 року). Київ, 2019. С. 307-311. 354 с.
2. Постанова Верховного суду від 13 берез. 2018 р. у справі № 804/1113/16, адміністративне провадження № К/9901/19326/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72745230>
3. Постанова Верховного суду від 16 жовт. 2019 р. у справі № 820/11291/15, касаційне провадження № К/9901/26598/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84987733>
4. Постанова Верховного суду від 21 лют. 2020 р. у справі № 826/17123/18, адміністративне провадження № К/9901/25669/19. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87929522>
5. Постанова Верховного суду від 22 листоп. 2019 р. у справі № 815/4392/15, касаційне провадження № К/9901/25628/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85836656>
6. Постанова Верховного суду від 24 трав. 2019 р. у справі № 826/16221/15, адміністративне провадження № 9901/26123/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81952038>
7. Постанова Верховного суду від 3 жовт. 2019 р. у справі № 820/850/16, касаційне провадження № К/9901/27992/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84805865>
8. Щодо надання індивідуальної податкової консультації з питань проведення фактичних перевірок. Індивідуальна податкова консультація від 15.05.2018 р. №2148/6/99-99-14-05-01-15/ПК. URL: https://docs.dtkr.ua/doc/1222.4418.0?_ga=2.168145185.1278878223.1584009175-878420153.1568115117

REFERENCES

1. Kotenko A. M. (2019). Problemni pytannia pryznachennia ta provedennia faktychnykh або vyiznykh dokumentalnykh perevirok orhanamy DFS. *Suchasnyi rozghliad podatkovykh i mytnykh sporiv: problemy, vyklyky, priorityty: zb. materialiv II mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii (m. Kyiv, 4-5 lypnia 2019 roku) - Modern consideration of tax and customs disputes: problems, challenges, priorities: Proceedings of the II international scientific-practical conference*. Kyiv, 307-311. [in Ukrainian].
2. Postanova Verkhovnoho sudu vid 13 berez. 2018 r. u spravi № 804/1113/16, administratyvne provadzhennia № К/9901/19326/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72745230> [in Ukrainian].
3. Postanova Verkhovnoho sudu vid 16 zhovt. 2019 r. u spravi № 820/11291/15, kasatsiine provadzhennia № К/9901/26598/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84987733> [in Ukrainian].
4. Postanova Verkhovnoho sudu vid 21 liut. 2020 r. u spravi № 826/17123/18, administratyvne provadzhennia № К/9901/25669/19. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87929522> [in Ukrainian].

5. Postanova Verkhovnoho sudu vid 22 lystop. 2019 r. u spravi № 815/4392/15, kasatsiine provadzhennia № K/9901/25628/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85836656> [in Ukrainian].
6. Postanova Verkhovnoho sudu vid 24 trav. 2019 r. u spravi № 826/16221/15, administratyvne provadzhennia № 9901/26123/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81952038> [in Ukrainian].
7. Postanova Verkhovnoho sudu vid 3 zhovt. 2019 r. u spravi № 820/850/16, kasatsiine provadzhennia № K/9901/27992/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84805865> [in Ukrainian].
8. Shchodo nadannia indyvidualnoi podatkovoi konsultatsii z pytan provedennia faktychnykh perevirok. Indyvidualna podatkova konsultatsiia vid 15.05.2018 r. № 2148/6/99-99-14-05-01-15/IPK. URL: https://docs.dtkr.ua/doc/1222.4418.0?_ga=2.168145185.1278878223.1584009175-878420153.1568115117 [in Ukrainian].

КОТЕНКО АРТЕМ

кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры финансового права
Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого

К ВОПРОСУ ИСЧЕРПАЕМОСТИ ДЕЙСТВИЯ ПРИКАЗА О ПРОВЕДЕНИИ ПРОВЕРКИ

В статье на основании анализа практики Верховного суда рассмотрены вопросы исчерпаемости действия приказа о проведении налоговой проверки. Отмечено, что именно приказ о проведении проверки определяет правомерность ее проведения. Подчеркнуто, что правовая позиция Верховного Суда, сформированная в Постановлении по делу № 826/17123/18, в части момента реализации приказа о проведении проверки не соответствует положениям НК Украины и КАС Украины.

Ключевые слова: налоговые проверки, приказ о проведении проверки, практика Верховного Суда.

KOTENKO ARTEM

PhD, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Financial Law
of the Yaroslav Mudryi National Law University

ON THE ISSUE OF EXHAUSTIVENESS OF THE INSPECTION ORDER

Problem setting. The article, based on the analysis of the practice of the Supreme Court, considers the issue of the exhaustiveness of the order of the tax audit. Emphasis is placed on the erroneous practice of the Supreme Court, according to which a taxpayer who believes that the procedure and grounds for a tax audit have been violated must protect his rights and legitimate interests by not allowing officials of the controlling body to such an audit.

Target of research. The purpose of the article is to analyze the question of the exhaustiveness of the order of the tax audit.

Article's main body. It is proved that the documentary on-site and actual inspection begins on the day specified in the specific date in the order. It is possible to carry out the control settlement operation before the beginning of carrying out check, but after acceptance of the order. The period of time between the date of issuance of the order and the date of the start of the inspection is not regulated. From the date of the start of the inspection specified in the order, the possibility of conducting a control settlement operation is not provided.

Thus, an order is an individual act that is exhausted by its execution or is exhausted by the expiration of a certain period. At the same time, if the order is exhausted by execution, then we should talk about the implementation of the order to conduct an inspection. It is impossible to implement the order by application, as stated in the Resolution. If the inspection is not started on a specific date specified in the order as the start date of the inspection, the order expires after the expiration of the term and is not implemented.

Conclusions and prospects for the development. It is noted that the order to conduct an inspection determines the legality of its conduct. It is emphasized that the legal position of the Supreme Court, formed in the Resolution on case № 826/17123/18, in terms of the implementation of the order to conduct an inspection does not comply with the provisions of the Tax Code of Ukraine and the CAS of Ukraine.

Keywords: tax audits, audit order, Supreme Court practice.