

ОСКАРЖЕННЯ НАКАЗУ ПРО ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРКИ ЯК СПОСІБ ЗАХИСТУ ПРАВА

У статті проведено аналіз приписів чинного законодавства та практики Верховного суду щодо оскарження платником податків наказу про проведення перевірки як способу захисту прав такого платника. Аргументовано, що правова позиція ВС щодо неможливості оскарження наказу про проведення перевірки самостійно без оскарження ППР – є нелогічною, оскільки така позиція не враховує приписи чинного законодавства, зокрема, ПК України та КАС України. Підкреслено необхідність перегляду аналізованої правової позиції ВС та формування нової практики ВС стосовно оскарження наказу про проведення податкової перевірки.

Ключові слова: податкові перевірки, наказ про проведення перевірки, оскарження наказу, захист прав платників податків.

Постановка проблеми. Верховний Суд у постанові по справі № 826/17123/18 [4] (далі – Постанова) сформував правову позицію, згідно з якою у разі, коли 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.

За такою позицією оскаржити правомірність прийняття наказу про проведення перевірки окремо від наслідків такої перевірки, а саме податкових повідомлень-рішень чи інших рішень, є неналежним способом захисту права платника податків. З таким висновком складно погодитися. Ми вже звертали увагу на окремі аспекти Постанови у частині вичерпаності дії наказу про проведення перевірки. Загальний висновок був такий: «... для констатації вичерпаності наказу як індивідуального акту 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» [2, с. 68].

Аналіз останніх досліджень. Проблема визнання належним способом захисту права оскарження наказу про проведення податкової перевірки з урахуванням критики практики Верховного Суду виникла

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

Мета статті. Ціллю статті є аналіз такого способу захисту права, як оскарження наказу про проведення перевірки та чи є він належним.

Виклад основного матеріалу. Слід звернути увагу на ще дві складові правової позиції Верховного Суду, викладеної у Постанові. Так, у Постанові зазначається: «у разі якщо контролюючим органом була проведена перевірка на підставі наказу ...». Отже, логічне питання, що таке «проведення перевірки»? І що означає «проведена перевірка»? Зазначимо, що у ПК України також застосовується термін «здійснення перевірки».

Відповідно до п. 44.7 ст. 44 ПК України [3] у разі, якщо посадова особа контролюючого органу, яка здійснює перевірку, відмовляється з будь-яких причин від врахування документів, наданих платником податків *під час проведення перевірки*, платник податків має право *до закінчення перевірки* надіслати листом з повідомленням про вручення та з описом вкладеного або надати безпосередньо до контролюючого органу, який проводить перевірку, копії таких документів (засвідчені печаткою платника податків (за наявності печатки) та підписом платника податків – фізичної особи або посадової особи платника податків – юридичної особи).

Проведення перевірки – це певний процес, який за своєю логікою має початок і має кінець. Перевірка неминуче починається у день, визначений календарною датою у наказі про проведення перевірки. Початок перевірки зумовлює виникнення цілого ряду

взаємних прав і обов'язків платника та контролюючого органу. Здебільшого на платника покладаються обов'язки, а контролюючому органу надаються права. Ці права і обов'язки існують обмежений строк – протягом проведення перевірки. Отже, є момент початку перевірки, є проміжок у часі, коли перевірка проводиться, є момент закінчення перевірки. Таким чином, проводиться перевірка у період часу від дати її початку до дня закінчення (п. 86.7 ст. 86 ПК України).

Однак, якщо посадові особи контролюючого органу, які повинні провести перевірку, знають про наявність наказу і дату початку перевірки, то платник податків до певного моменту не знає ні про наказ, ні про дату початку перевірки. Таким чином, виникає необхідність для посадових осіб контролюючого органу здійснити дії, направлені на можливість реалізації своїх повноважень під час проведення перевірки та зобов'язання платника виконувати покладені на такого платника обов'язки під час проведення перевірки. Такими діями є вручення, пред'явлення чи надсилання (що саме залежить від види перевірки) копії наказу про проведення перевірки та додаткових документів (направлення, повідомлення тощо). Саме з цього моменту платник податків повинен виконувати покладені на нього під час перевірки обов'язки, а посадові особи контролюючого органу отримують відповідні права.

Статтею 86 ПК України [3] регламентовано порядок оформлення результатів перевірок. Результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки. Тобто акт не є результатом перевірки. Акт лише формалізує результати, отримані під час перевірки. ПК України оперує терміном «день закінчення установленого для проведення перевірки строку» (п. 86.3 ст. 86 ПК України) та «день завершення перевірки» (п. 86.7 ст. 86 ПК України). Тобто перевірка може бути як закінчена, так і завершена. Саме після закінчення чи завершення перевірки перевірка є проведеною.

Закінчується перевірка у певний день. Немає дії, яка закінчує перевірку. Є просто дата закінчення перевірки, яка повинна бути зазначена у наказі. Точніше у наказі повинна бути зазначена тривалість перевірки. Якщо відома дата початку і тривалість, то відома і дата закінчення перевірки.

Термін «завершення перевірки» застосовується у п. 44.7 ст. 44 та п. 86.7 ст. 86 ПК України. Відповідно до п. 44.7 ст. 44 ПК України [3] у разі, якщо під час проведення перевірки платник податків надає документи менше ніж за три дні до дня її завершення або коли надіслані у передбаченому абзацом першим цього пункту порядку документи надійшли до контролюючого органу менше ніж за три дні до дня завершення перевірки, проведення перевірки продо-

вжується на строк, визначений статтею 82 цього Кодексу. Тобто і завершується перевірка у певний день.

Відповідно до п. 86.1 ст. 86 ПК України [3] строк складення акта (довідки) про результати перевірки не зараховується до строку проведення перевірки. Отже, є початок перевірки, є етап проведення перевірки, є результат, який формалізується у акті чи довідці. Якщо строк складення акту не зараховується до строку проведення перевірки, значить є момент, коли перевірка закінчилася (завершилася) і строк на складення акту.

Відповідно до п. 86.3 ст. 86 ПК України [3] акт (довідка) документальної виїзної перевірки, що визначено статтями 77 і 78 цього Кодексу, складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, - протягом 10 робочих днів).

Звертає на себе увагу, що акт/довідка складається вже тоді, коли перевірка проведена, адже її складають посадові особи контролюючого органу, які проводили перевірку. Тобто на момент складення акту/довідки перевірка є проведеною. Отже, акт/довідка за результатами документальних перевірок після його складення і підписання посадовими особами контролюючого органу реєструється протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку. Фактично акт складається після проведення перевірки. Строк для складення акту не встановлено, однак зареєстрований акт повинен бути протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку. Днем закінчення строку перевірки є останній день перевірки, що визначений у наказі про проведення перевірки.

Таким чином, видається наказ, в якому визначається дата початку перевірки, тривалість перевірки у межах граничних строків для проведення перевірки, визначених ст. 82 ПК України. Перевірка починається із настанням визначеної дати. І продовжується до настання конкретної дати – дати закінчення. Після закінчення перевірки акт (довідка) складається протягом невизначеного строку. Однак акт (довідка) повинен бути зареєстрований протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення перевірки. Отже, навіть, якщо інспектори дослідили всі питання перевірки, закінчити перевірку раніше дати закінчення перевірки неможна. Акт же не можна скласти до дня закінчення перевірки.

За практикою, що склалася, у наказі про призначення, наприклад, фактичної перевірки визначається дата, з якої слід провести перевірку і тривалість перевірки із посиланням на ст. 82 ПК України. Тобто дата закінчення фактичної перевірки відсутня. Ми погоджуємося, що вказівка у наказі про проведення фактичної перевірки просто на ст. 82 ПК України є логічною, хоча і суперечить приписам ст. 81 ПК України. За умови, незазначення конкретної тривалості перевірки контролюючий орган начебто може закінчити фактичну перевірку у будь-який час після її початку. Постає питання, а у який момент тоді закінчується фактична перевірка? Певно, що складенням акту (довідки). Інших варіантів просто немає.

Таким чином, документальна та фактична перевірка є закінченою останнім днем строку проведення перевірки, який визначається у наказі про проведення перевірки як останній день перевірки. Акт (довідка) за результатами документальних та фактичних перевірок не може бути складений у день закінчення перевірки. Хоча така вимога щодо фактичної перевірки не є виправданою і посадові особи контролюючого органу повинні мати можливість закінчити перевірку навіть у день її початку. Тоді акт або довідка про результати фактичної перевірки формалізує закінчення перевірки.

Проблема моменту закінчення перевірки це ще і проблема реалізації прав платником податків. Відповідно до п. 44.7 ст. 44 ПК України [3] у разі, якщо посадова особа контролюючого органу, яка здійснює перевірку, відмовляється з будь-яких причин від врахування документів, наданих платником податків під час проведення перевірки, платник податків має право до закінчення перевірки надіслати листом з повідомленням про вручення та з описом вкладеного або надати безпосередньо до контролюючого органу, який проводить перевірку, копії таких документів (засвідчені печаткою платника податків (за наявності печатки) та підписом платника податків - фізичної особи або посадової особи платника податків - юридичної особи). У разі, якщо під час проведення перевірки платник податків надає документи менше ніж за три дні до дня її завершення або коли надіслані у передбаченому абзацом першим цього пункту порядку документи надійшли до контролюючого органу менше ніж за три дні до дня завершення перевірки, проведення перевірки продовжується. Для платника важливо чітко знати дату закінчення перевірки. Тільки так він зможе захистити свої права та інтереси, уникнувши додаткових негативних наслідків. Є суттєва різниця: надати документи під час чи після вже отримання акту перевірки. Подання додаткових документів є підставою для проведення позапланової документальної перевірки.

Верховний Суд у Постанові також зазначає: «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». Виникає питання, а яка мета звернення платника податків до суду? І яке завдання поставлені законодавством перед адміністративним судом? Почнемо з суду. Завдання адміністративного судочинства визначені у ст. 2 КАС України [1]. На них також звертає увагу Верховний Суд у Постанові і зазначає: «Завданням адміністративного судочинства є ефективний захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень. Відповідно, у випадку звернення зацікавленої особи з позовом до суду, адміністративний суд повинен надати правову оцінку діям суб'єкта владних повноважень при прийнятті того чи іншого рішення та перевірити його відповідність критеріям правомірності, які пред'являються до рішень суб'єктів владних повноважень та які закріплені у статті 2 КАС України».

Тобто завданням адміністративного судочинства не є відновлення порушеного права, а ефективний захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень. Якщо, наприклад, за ЦК України, у ст. 16 одним із способів захисту права визначає відновлення становища, яке існувало до порушення [5], то КАС України не містить навіть подібного. Тобто відновлення порушеного права не є завданням адміністративного судочинства, якщо коректніше, то не єдиним завданням.

Для платника. Мета звернення платника до адміністративного суду фактично прописана у ч. 2 ст. 245 КАС України «Повноваження суду при вирішенні справи» [1]. Дійсно, платник начебто звертається з благою метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів від порушень з боку суб'єктів владних повноважень. Однак, за цим криється конкретний зміст резолютивної частини рішення: визнання протиправним та нечинним нормативно-правового акта чи окремих його положень; визнання протиправним та скасування індивідуального акта чи окремих його положень; визнання бездіяльності суб'єкта владних повноважень протиправною та зобов'язання вчинити певні дії.

Більше того, відповідно до ч. 3 ст. 245 КАС України у разі скасування нормативно-правового або індивідуального акта суд може зобов'язати суб'єкта владних повноважень вчинити необхідні дії з метою відновлення прав, свобод чи інтересів позивача, за захистом яких він звернувся до суду [1]. Тобто сам суд не завжди своїм рішенням може відновити право,

свободу чи інтерес платника податків. Отже, аргумент КС, що скасування наказу не може призвести до відновлення порушеного права, як підстава визнання оскарження наказу про проведення перевірки як неналежного способу захисту права, не відповідає приписам КАС України.

Висновки. Підсумовуючи, зазначимо, що правова позиція ВС щодо неможливості оскарження наказу про проведення перевірки самостійно без оскарження ППР – є нелогічною. Аналізована правова позиція ВС не ґрунтується на нормах ПК України та КАС України, а тому підлягає перегляду та зміні.

ЛІТЕРАТУРА

1. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06 липня 2005 р. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>
2. Котенко А. М. До питання вичерпності дії наказу про проведення перевірки. *Право та інновації*. 2020. № 3 (31). С. 66-70.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17?find=>.
4. Постанова Верховного суду від 21 лютого 2020 р. у справі № 826/17123/18, адміністративне провадження № К/9901/25669/19. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87929522>.
5. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.

REFERENCES

1. Kodeks administratyvnoho sudochynstva Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 06 lypnia 2005 r. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> [in Ukrainian].
2. Kotenko A. M. (2020). Do pytannia vycherpnosti dii nakazu pro provedennia perevirky. *Pravo ta innovatsii - Law and innovation*, 3 (31), 66-70 [in Ukrainian].
3. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17?find=> [in Ukrainian].
4. Postanova Verkhovnoho sudu vid 21 liutoho 2020 r. u spravi № 826/17123/18, administratyvne provadzhennia № K/9901/25669/19. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87929522> [in Ukrainian].
5. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 16 sichnia 2003 r. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> [in Ukrainian].

КОТЕНКО АРТЕМ

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

ОБЖАЛОВАНИЕ ПРИКАЗА О ПРОВЕДЕНИИ ПРОВЕРКИ КАК СПОСОБ ЗАЩИТЫ

В статье проведен анализ предписаний действующего законодательства и практики Верховного суда по обжалованию налогоплательщиком приказа о проведении проверки как способа защиты прав такого плательщика. Аргументировано, что правовая позиция ВС о невозможности обжалования приказа о проведении проверки самостоятельно без обжалования НУР нелогична, поскольку такая позиция не учитывает предписания действующего законодательства, в частности, НК Украины и КАС Украины. Подчеркнута необходимость пересмотра рассматриваемой правовой позиции ВС и формирования новой практики ВС относительно обжалования приказа о проведении налоговой проверки.

Ключевые слова: налоговые проверки, приказ о проведении проверки, обжалование приказа, защита прав налогоплательщиков.

KOTENKO ARTEM

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

APPEAL OF THE VERIFICATION ORDER AS A METHOD OF PROTECTION OF LAW

Problem setting. The article analyzes the provisions of current legislation and the practice of the Supreme Court on appeals by a taxpayer of an inspection order as a way to protect the rights of such a taxpayer.

Analysis of recent researches and publications. The problem of recognizing the right to appeal against a tax audit order, taking into account criticism of the Supreme Court's practice, has recently arisen, and has not been covered yet by other researchers.

Target of research. The purpose of the article is to analyze such a way of protection of the right as an appeal against the order to conduct an inspection.

Article's main body. Conducting a tax audit is a certain process, which by its logic has a beginning and an end. The inspection inevitably begins on the day specified in the calendar date in the inspection order. The beginning of the inspection leads to the emergence of a number of mutual rights and obligations of the payer and the supervisory authority.

It is established that the documentary and actual inspection is completed on the last day of the inspection period, which is defined in the inspection order as the last day of the inspection. The act (certificate) based on the results of documentary and factual inspections may not be drawn up on the day of the end of the inspection. Although such a requirement for an actual inspection is not justified and the officials of the controlling body should be able to complete the inspection even on the day of its beginning. Then the act and / or certificate of the results of the actual inspection formalizes the end of the inspection.

The problem of the moment of the end of tax audit is also a problem of realization of the rights by the taxpayer. It is important for the payer to know clearly the date of completion of the inspection. Only in this way will he be able to protect his rights and interests, avoiding additional negative consequences. There is a significant difference: provide documents during or after receiving the inspection report. Submission of additional documents is the basis for an unscheduled documentary inspection.

Conclusions and prospects for the development. It is argued that the legal position of the Supreme Court on the impossibility of appealing the inspection order independently without appealing the TND is illogical, as such a position does not take into account the requirements of current legislation, in particular, the Tax Code of Ukraine and CAP of Ukraine. The need to revise the analyzed legal position of the Supreme Court and to form a new practice of the Supreme Court regarding the appeal of the order on conducting a tax audit was emphasized.

Keywords: tax inspections, inspection order, appeal against the order, protection of taxpayers' rights.