



Верховний
Суд

Правові наслідки порушення процедури податкових перевірок у практиці Верховного Суду

суддя КАС ВС

Д.Ю.Н.

І.Л. Желтобрюх

Судовий контроль. Черговість. Межі. Достатність.

«...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

Суди повинні надавати правову оцінку таким аргументам *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...»

...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. Належним способом захисту порушеного права платника податків у такому випадку є саме оскарження рішення, прийнятого за результатами перевірки

Постанова Палати КАС ВС від 21.02.2020 у справі №826/17123/18

...при оскарженні податкового повідомлення-рішення платник податків не позбавлений можливості посилатись на порушення контролюючим органом законодавства щодо проведення перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність такого рішення.

Таким підставам позову, за їх наявності, суди повинні надавати правову оцінку в першу чергу. Якщо ж суд визнає, що встановлені судами обставини щодо протиправності призначення та проведення відповідачем перевірки, за наслідками якої і було прийнято оскаржуване податкове повідомлення-рішення, є достатніми для висновку про протиправність податкового повідомлення-рішення, необхідність перевірки суті конкретного порушення як підстави для донарахування суми грошового зобов'язання - відсутня.

Постанова Палати КАС ВС від 22.09.2020 по справі №520/8836/18

Порушення порядку оформлення запиту про надання податкової інформації

....якщо запит контролюючого органу про надання інформації оформлений з порушенням законодавчо встановленого порядку (п. 73.3 ст. 73 ПКУ), зокрема, в ньому відсутня печатка податкового органу, - платник податку звільняється від обов'язку надання відповіді на такий запит, що, в свою чергу, виключає право контролюючого органу призначати проведення перевірки з підстав ненадання пояснень та їх документальних підтверджень на обов'язковий письмовий запит, а у разі прийняття рішення, оформленого наказом, про призначення перевірки за вказаних обставин такий наказ може бути визнано протиправним та скасовано.

Порушення порядку призначення перевірки

..... виявлення фактів, які свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, можуть бути підставою для проведення перевірки лише у випадку, коли сумніви не усунуті наданими поясненнями та документальними підтвердженнями.

При цьому у контролюючого органу є право на оцінку пояснень і їх документальних підтверджень. Якщо ці пояснення необґрунтовані або документально не підтверджені, перевірка може бути призначена.

Постанова КАС ВС від 13.02.2019 по справі №813/112/18

Порушення порядку оформлення акту перевірки

Акт перевірки не є правовим документом, який встановлює відповідальність суб`єкта господарювання, й не є обов`язковим рішенням суб`єкта владних повноважень Відсутність у акті перевірки підпису однієї з посадових осіб контролюючого органу, яка її проводила, стосується оформлення результатів перевірки та не може бути самостійною підставою для визнання недійсними рішень контролюючого органу, прийнятих на підставі такого акта, при відсутності порушень правил проведення перевірки.

Постанова Палати КАС ВС від 19.06.2020 по справі №140/388/19

Скасування ухвали слідчого судді, на підставі якої було призначено податкову перевірку

..... проведення перевірки податковим органом в межах кримінальної справи на виконання ухвали слідчого судді у будь-якому випадку є самостійною підставою її проведення, а результати перевірки є доказом в кримінальному провадженні.

У свою чергу, скасування ухвали про призначення перевірки як єдиної підстави для прийняття наказу про проведення перевірки, має наслідком скасування такого наказу та усіх індивідуальних адміністративних актів, прийнятих податковим органом на їх виконання.

Постанова КАС ВС від 17.06.2020 по справі №826/5011/18

Скасування ухвали слідчого, на підставі якої було призначено податкову перевірку

..... ухвала слідчого судді, якою надано дозвіл на проведення перевірки, може бути оскаржена в порядку кримінального судочинства. Зокрема, така правова позиція Великої Палати Верховного Суду в подібних правовідносинах викладена в постанові від 23 травня 2018 року у справі № 243/6674/17-к.

У свою чергу *наказ про проведення документальної позапланової виїзної перевірки видано з метою збору доказів у межах кримінального провадження, а не для виконання контролюючим органом визначених ПК України повноважень, а тому не може бути предметом самостійного оскарження в суді.*

Постанова ВП ВС від 03 лютого 2021 року по справі №826/9464/18

Неознайомлення з наказом про проведення перевірки, зміна виду перевірки

...завчасне (до початку перевірки) повідомлення про час та місце її проведення перевірки є гарантією права платника податку на об'єктивну, повну та всебічну перевірку дотримання ним податкової дисципліни, включаючи можливість надання платником податків наявних у нього документів для підтвердження показників податкового обліку, а також необхідних пояснень з питань, що слугували призначенню податкової перевірки. Так, вимога, яку ПК України ставить до контролюючого органу, щодо необхідності пересвідчитись, чи вручено платнику податків у визначений законодавством спосіб копію наказу про проведення невиїзної документальної перевірки, кореспондує із зазначеними в статті 17 ПК України правами платника податків.

Постанови КАС ВС у справах №160/2116/19; № 640/19902/18

Неможливість проведення виїзної перевірки не може мати наслідком автоматичного проведення контролюючим органом невиїзної документальної перевірки з огляду на те, що для проведення будь-якого виду податкової перевірки необхідно дотримання умов прийняття наказу та повідомлення платника про відповідну перевірку.

Отже, з наказом про невиїзну перевірку, відомостями про дату її початку та місце проведення платник має бути ознайомлений у встановлений законом спосіб до її початку. Невиконання вказаних вимог призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків.

Оскільки невиїзна перевірка проводиться не за місцезнаходженням платника податків, завчасне (до початку перевірки) повідомлення його про час та місце проведення перевірки є гарантією його права на об'єктивну, повну та всебічну перевірку дотримання ним податкової дисципліни, включаючи можливість надання платником податків наявних у нього документів для підтвердження показників податкового обліку.

Постанова КАС ВС від 13.06.2020 по справі №825/1747/17

...Камеральна перевірка є основним засобом податкового контролю бюджетного відшкодування.

Документальна позапланова виїзна перевірка бюджетного відшкодування *можлива за умови, якщо сума бюджетного відшкодування сформована у період до 01.07.2015 і не підтверджена документальними перевірками* або така сума відшкодування сформована до 01.01.2017 для платників податку на додану вартість, що використовували *спеціальний режим оподаткування.*

Постанова Верховного Суду від 19.03.2020 у справі
№460/2939/18

Межі повноважень контролюючого органу

«.....Податковим кодексом України не передбачено право контролюючого органу після проведення документальної перевірки та прийняття податкового повідомлення-рішення впродовж необмеженого часу складати доповнення до рішення складеного акта перевірки та приймати на цій підставі нове податкове повідомлення-рішення. Такі дії контролюючого органу суперечать визначеним Податковим кодексом України процедурним механізмам щодо порядку проведення документальних перевірок та прийняття податкових повідомлень-рішень...»

Постанова КАС ВС від 23.09.2020 у справі № 804/3368/16

Строки оскарження рішень СВП - нормативне регулювання

КАС України:

Стаття 122. Строк звернення до адміністративного суду

1. Позов може бути подано в межах строку звернення до адміністративного суду, встановленого *цим Кодексом або іншими законами*.
2. Для звернення до адміністративного суду за захистом прав, свобод та інтересів особи встановлюється *шестимісячний строк*, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.
4. Якщо законом *передбачена можливість досудового порядку вирішення спору і позивач скористався цим порядком*, або законом визначена обов'язковість досудового порядку вирішення спору, то для звернення до адміністративного суду встановлюється *тримісячний строк*, який обчислюється з дня вручення позивачу рішення за результатами розгляду його скарги на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень

Спеціальне нормативне регулювання

ПК України:

Стаття 56. Оскарження рішень контролюючих органів

56.1. Рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку.

56.18. З урахуванням *строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу*, платник податків має право оскаржити в суді *податкове повідомлення - рішення або інше рішення* контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення.

56.19. У разі коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді *податкове повідомлення-рішення або інше рішення* контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання *протягом місяця*, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті.

Правова визначеність vs можливість реалізації права

Застосування скорочених строків зумовлено *легітимною метою* оперативного забезпечення настання правової визначеності, що кореспондується зі встановленим алгоритмом і строками адміністрування податків для забезпечення належного виконання конституційного податкового обов'язку і *має пропорційний характер*, оскільки скорочення строку не впливає на реалізацію особою права на судовий захист (з постанови Палати КАС ВС від 26.11.2020 по справі №500/2486/19)

Ужиття заходів для прискорення процедури розгляду справ є обов'язком не тільки держави, а й осіб, які беруть участь у справі (рішення ЄСПЛ від 7 липня 1989 року у справі «Юніон Аліментаріа Сандерс С.А. проти Іспанії»)

...у процесуальних кодексах *лише скорочено строки* здійснення окремих процесуальних дій, а змісту та обсягу конституційного права на судовий захист і доступ до правосуддя не звужено. Наведені зміни не унеможливають ефективного розгляду судових справ, тому не суперечать Конституції України (з Рішення КСУ від 13 грудня 2011 року № 17-рп/2011)

Строки звернення до суду після досудового оскарження рішень, які не пов'язані із донарахуванням зобов'язань

Різниця природи рішень контролюючого органу (щодо нарахування грошових зобов'язань або інші рішення) об'єктивно здатна впливати та зумовлювати різницю в підходах щодо встановлення строків звернення до суду про їх оскарження

Із прийняттям чинної редакції КАС України та відмінним правовим регулюванням, визначеним ч. 4 ст. 122 КАС України, інші рішення контролюючих органів, які не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків, за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору (застосування процедури адміністративного оскарження – абз. 3 п. 56.18 ст. 56 ПК України), оскаржуються в судовому порядку в такі строки:

а) тримісячний строк - якщо рішення контролюючого органу за результатами розгляду скарги було прийнято та вручено платнику податків (скаржнику) у строки, встановлені ПК України (обчислюється з дня вручення скаржнику рішення);

б) шестимісячний строк - якщо рішення контролюючого органу за результатами розгляду скарги не було прийнято та/або вручено платнику податків (скаржнику) у строки, встановлені ПКУ (обчислюється з дня звернення скаржника до контролюючого органу із відповідною скаргою).

Постанова Палати КАС ВС від 11.10.2019 по справі №640/20468/18

Строки звернення до суду після досудового врегулювання щодо рішень про донарахування грошових зобов'язань

...норма пункту 56.19 статті 56 ПК України є спеціальною щодо норми частини четвертої статті 122 КАС України, має перевагу в застосуванні у податкових спорах і регулює визначену її предметом групу правовідносин – оскарження в судовому порядку податкових повідомлень-рішень та інших рішень контролюючих органів про нарахування грошових зобов'язань за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору (застосування процедури адміністративного оскарження – абзац третій пункту 56.18 статті 56 ПК України). Вона встановлює строк для їх оскарження протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження.

Постанова Палати КАС ВС від 26.11.2020 по справі №500/2486/19

Оскарження вимоги по ЄСВ - нормативне регулювання

частина 4 статті 25 Закону № 2464-VI від 8 липня 2010 року:

У разі якщо згоди з податковим органом не досягнуто, платник єдиного внеску зобов'язаний сплатити суми недоїмки та штрафів разом з нарахованою пенею протягом десяти календарних днів з дня надходження рішення відповідного податкового органу або оскаржити вимогу до податкового органу вищого рівня чи в судовому порядку.

У разі якщо платник єдиного внеску протягом десяти календарних днів з дня отримання вимоги не сплатив зазначені у вимозі суми недоїмки та штрафів разом з нарахованою пенею, не узгодив вимогу з податковим органом шляхом оскарження в адміністративному чи судовому порядку або не сплатив узгоджену суму недоїмки протягом десяти календарних днів з дня отримання узгодженої вимоги, податковий орган надсилає в порядку, встановленому законом, до підрозділу державної виконавчої служби узгоджену вимогу про сплату недоїмки в електронній формі

Строки оскарження вимоги по ЄСВ після досудового врегулювання

Закон № 2464-VI не визначив детального та послідовного алгоритму дій платника податків у разі незадоволення результатами досудового оскарження та, як наслідок, не визначив строків звернення до суду в такому випадку.

строк, протягом якого особа може звернутися до суду після застосування процедури досудового оскарження вимоги фіскального органу про сплату єдиного внеску, визначений частиною четвертою статті 122 КАС України, і складає три місяці з дня отримання платником рішення органу доходів і зборів вищого рівня, прийнятого за наслідками розгляду відповідної скарги

Постанова Палати КАС ВС від 25.02.2021 по справі
№580/3469/19

ДЯКУЮ ЗА УВАГУ!