

Позиція Верховного Суду
щодо оскарження наказу
про призначення податкової перевірки
і як її застосовують
суди першої інстанції:
**позбавлення платників податків
права на захист**

Юлія Кривомаз
старший радник, адвокат



У Постанові Великої Палати Верховного Суду від 08.09.2021 у справі №816/228/17 ВС¹ зазначає:

«Отже, у разі якщо контролюючий орган був допущений до проведення перевірки на підставі наказу про її проведення, то цей наказ як акт індивідуальної дії реалізовано його застосуванням, а тому його оскарження не є належним та ефективним способом захисту права платника податків, оскільки скасування наказу не може призвести до відновлення порушеного права.

Неправомірність дій контролюючого органу при призначенні і проведенні перевірки не може бути предметом окремого позову, але може бути підставами позову про визнання протиправними рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки.

При цьому підставами для скасування таких рішень є не будь-які порушення, допущені під час призначення і проведення такої перевірки, а лише ті, що вплинули або об'єктивно могли вплинути на правильність висновків контролюючого органу за результатами такої перевірки та відповідно на обґрунтованість і законність прийнятого за результатами перевірки рішення.

Виходячи з наведеного Велика Палата Верховного Суду не погоджується із позицією судів попередніх інстанцій у частині задоволення позову про протиправність наказу щодо призначення перевірки від 10 жовтня 2016 року № 1336, **оскільки такий спір не підлягає розгляду за правилами адміністративного судочинства.**

При цьому поняття «спір, який не підлягає розгляду в порядку адміністративного судочинства» слід тлумачити в ширшому значенні, тобто як поняття, що стосується тих спорів, які не підлягають розгляду в порядку адміністративного судочинства, і тих спорів, які взагалі не підлягають судовому розгляду.

Таким чином, Велика Палата Верховного Суду вважає за необхідне відступити від висновку, викладеного Верховним Судом України у постанові від 27 січня 2015 року (справа № 21-425a14)».

¹ <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100022843>



Відповідно до тексту Постанови Великої Палати Верховного Суду від 08.09.2021 р. у справі № 816/228/17, позивач у справі оскаржував наказ про проведення виїзної перевірки, який на момент подання позовної заяви вже був реалізований (перевірка була проведена, за наслідками перевірки було складено акт перевірки).



Велика Палата Верховного Суду у Постанові ВП ВС виходить у своїх висновках саме з **факту допуску податкового органу до проведення виїзної перевірки.**

Але додатково висловлює доволі шкідливу для судової практики думку, що «**такий спір не підлягає розгляду за правилами адміністративного судочинства**».

ВП ВС у Постанові від 08.09.2021 р. у справі № 816/228/17 зазначила, що **«такий спір не підлягає розгляду за правилами адміністративного судочинства».**

І взагалі «поняття «спір, який не підлягає розгляду в порядку адміністративного судочинства» **слід тлумачити ... як поняття, що стосується тих спорів, ... які взагалі не підлягають судовому розгляду».**



ВСІ накази про призначення податкової перевірки
не можуть оскаржуватися

*(був допуск чи не був,
виїзна перевірка чи невиїзна,
проведена перевірка чи ще ні).*





Наприклад, ухвалою Одеського окружного адміністративного суду від 20.10.2021 р. у справі № 420/17521/21² встановлено:

«Отже, такий спір щодо оскарження наказу про призначення перевірки не підлягає розгляду за правилами адміністративного судочинства».

При цьому поняття «спір, який не підлягає розгляду в порядку адміністративного судочинства» слід тлумачити в ширшому значенні, тобто як поняття, що стосується тих спорів, які не підлягають розгляду в порядку адміністративного судочинства, і тих спорів, які взагалі не підлягають судовому розгляду.

Вказані висновки узгоджуються з висновками, викладеними у постанові Великої Палати Верховного Суду від 08.09.2021 у справі №816/228/17».

² <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100504157>



Суди масово протиправно позбавляють права на оскарження наказу на перевірку незалежно від фактичних обставин справи, посиляючись на висновки зазначеної Постанови ВП ВС від 08.09.2021 р. у справі № 816/228/17:

- ❖ ухвала Одеського ОАС від 20.10.2021 р. у справі № 420/17521/21;
- ❖ ухвала Луганського ОАС від 03.12.2021 р. у справі № 360/7597/21³;
- ❖ ухвала Івано-Франківського ОАС від 07.02.2022 р. у справі № 300/704/22⁴;
- ❖ ухвала Сумського ОАС від 24.10.2023 р. у справі № 480/11376/23⁵;
- ❖ ухвала Київського ОАС від 29.08.2023 р. у справі № 320/28984/23⁶.
- ❖ ...



Платник податків не може захистити свої права на етапі незаконного призначення перевірок!!!

³ <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101599754>

⁴ <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103158325>

⁵ <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114429527>

⁶ <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113095252>



Яким чином можна захиститися від перевірок, які апріорі є незаконними?



Чи можна отримати захист від таких незаконних перевірок з боку АДМІНІСТРАТИВНИХ СУДІВ шляхом звернення з позовом про скасування відповідного наказу ДО початку перевірки?

Чи захист прав можна здійснити якимось іншим способом?



Верховний Суд у Постанові від 23.02.2023 р. у справі № 640/17091/21⁷ змінив свій усталений підхід:

«Під час розгляду заяв про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків адміністративний суд здійснює оцінку обґрунтованості рішення контролюючого органу щодо адміністративного арешту майна платника податків шляхом перевірки наявності підстав для прийняття відповідного рішення та **правильності юридичної кваліфікації дій платника податків, які стали підставою для прийняття такого рішення.**

Оскарження платником податків наказу про проведення перевірки є запереченням обставин, що зумовили звернення податкового органу з відповідною заявою, однак, **не є спором про право в розумінні пункту 2 частини четвертої статті 283 КАС України і не перешкоджає розгляду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків.**

Обґрунтованість причин відмови у допуску посадових осіб податкового органу до проведення податкової перевірки з боку платника податків входять до предмета доказування у справах, передбачених пунктом 2 частини першої статті 283 КАС України».

⁷ <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109260787>

Тобто Верховний Суд сформував позицію, яка полягає у наступному:

- 1 оскарження платником податків наказу про перевірку не слід розглядати як «спір про право» в розумінні ст. 283 КАСУ;
 - 2 оскарження такого наказу в іншому провадженні не перешкоджає розгляду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків;
 - 3 обґрунтованість причин відмови у допуску посадових осіб податкового органу до проведення податкової перевірки слід перевіряти в рамках заяви податкового органу про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, а не в окремому спорі за позовом платника податків про оскарження наказу.
-  Фактично платників податків було позбавлено такого механізму захисту від незаконних дій податкового органу, як недопуск до податкової перевірки, адже ризик арешту майна суттєво збільшився чи не до 100%!

Маємо ситуацію, коли, в разі якщо платник податків не вбачає законних підстав для призначення та проведення перевірки (виїзної чи невиїзної) та бажає скористатися своїм правом недопуску (у разі виїзної перевірки) або упередити невиїзну перевірку, у зв'язку з чим до початку перевірки звертається до Суду із позовом про скасування наказу, **Суди можуть опціонально:**

АБО відкрити провадження за позовом про скасування наказу, вважаючи це «спором про право» і відмовити податковому органу у відкритті провадження за заявою про обґрунтованість арешту платника податків,

АБО відкрити провадження за позовом про скасування наказу, однак, НЕ вважаючи це «спором про право», паралельно відкрити провадження в рамках заяви податкового органу про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків,

АБО в порушення права на захист, гарантованого Конституцією України, взагалі відмовити у відкритті провадження за позовом про скасування наказу із посиланням на його реалізацію, попри той факт, що платник податків звернувся ДО початку перевірки.

Така «гра в рулетку» суперечить Конституції України, засадам КАСУ, принципу правової визначеності, закріпленому у практиці ЄСПЛ.

То що з правом на оскарження наказів про перевірку?

Частина 1 ст. 19 Конституції України:

«Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством».

Стаття 55 Конституції України:

«... Кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб...».

Стаття 125 Конституції України:

«... З метою захисту прав, свобод та інтересів особи у сфері публічно-правових відносин діють адміністративні суди...».



Стаття 19 Конституції України:

«Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України».



чи Суди на прикладі зазначеної справи тим самим визнають, що вони не можуть виконувати покладені Конституцією та КАСУ зобов'язання, та імпліцитно дозволяють податковим органам призначати будь-які перевірки?



суттєве значення для правничої спільноти

Відмова у відкритті провадження та, як наслідок, неможливість скасування в судовому порядку наказу про призначення перевірки

- ⊗ порушує принцип верховенства права,
- ⊗ суперечить Конституції України, якою кожному гарантовано право на звернення до суду для захисту,
- ⊗ легітимізує протиправну поведінку податкового органу, фактично примушуючи платників податків до того, що не передбачено законом (проходження завідомо незаконної перевірки).



Ефективним захистом в розглядуваному випадку має бути визнання наказу про проведення перевірки незаконним і його скасування.



Стаття 2 КАСУ:

«1. Завданням адміністративного судочинства є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень».

ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ ЗМУШЕНІ:



мати справу з іще більшим порушенням своїх прав і проходити часто завідомо незаконну перевірку,

ініціювати судові спори вже щодо оскарження результатів незаконних перевірок, які є



дорожчими для платників податків і, як наслідок, в разі задоволення позовних вимог — **і для держави**, яка відповідні витрати відшкодовує (як з точки зору судового збору, який сплачується у відсотковому значенні від суми спору, так і з точки зору вартості адміністрування та супроводження судової справи),



і більш трудомісткими як для сторін спору, так і для самого суду: суд змушений розглядати більш важкі та об'ємні справи вже по суті порушень, про які стверджує контролюючий орган за наслідками проведених незаконних перевірок, замість вирішення питання про наявність підстав у контролюючого органу для призначення перевірки (які, до речі, є немайновими справами незначної складності та зазвичай підлягають розгляду у спрощеному позовному провадженні).

Це порушує конституційні права платників податків, принцип рівності та пропорційності.

Окрема думка суддів Великої Палати Верховного Суду у справі № 816/228/17⁸:

«Отже, вважаємо, що з наведеного правового регулювання та судової практики убачається, що предметом судового оскарження може бути будь-який індивідуальний адміністративний акт, що порушує права особи, яка звернулася до суду за захистом, безвідносно до факту його виконання (реалізації) як разом з оскарженням наслідків запровадженого ним заходу контролю, так і окремо; як до оскарження податкових повідомлень-рішень, так і після їх оскарження.

Право на судовий захист пов'язане із самою протиправністю оскаржуваного рішення і не ставиться у залежність від наслідків його реалізації, а виконання адміністративного акта не може виправдовувати протиправності останнього. ...

Так само, з наведених вище підстав, не погоджуємося із рішенням більшості суддів Великої Палати Верховного Суду про закриття провадження у справі з тієї підстави, що оскаржуваний наказ не може бути предметом самостійного оскарження в суді. Відмова позивачу у вирішенні зазначеного спору порушує його право на доступ до суду, передбачене статтею 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року та частиною третьою статті 124 Конституції України».

⁸ <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100214827>

Велика Палата Верховного Суду висловила зовсім інакше в Постанові від 16.03.2023 р. у справі № 9901/494/218⁹:

«Умисне затягування розгляду справи, яке охопило і той період, коли в позивачів як суддів Конституційного Суду України припинилися повноваження через закінчення строку їх призначення, **не змінює факту порушення прав позивачів станом на момент видання оскаржуваних указів, тому суд мав перевірити та вирішити юридичний спір, який не вирішився та не завершився із закінченням повноважень у позивачів**».

⁹ <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109675218>



Дякуємо за увагу!

Юлія Кривомаз,
старший радник КМ Партнери

КМ ПАРТНЕРИ
PARTNERS

вул. Паньківська 5, 5-й поверх
Київ, 01033, Україна
www.kmp.ua, www.wts.ua

тел.: +38(044) 490 71 97
факс: +38(044) 492 88 59
admin@kmp.ua