

УЗАГАЛЬНЕННЯ

практики розгляду і вирішення Київським окружним адміністративним судом справ зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо реалізації податкового контролю впродовж 2015 року – першого півріччя 2016 року

На виконання плану роботи КОАС на друге півріччя 2016 року відділом правової, аналітично-статистичної роботи та узагальнення судової практики здійснено узагальнення практики розгляду і вирішення спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо реалізації податкового контролю впродовж 2015 року – першого півріччя 2016 року.

Розгляд справ у спорах фізичних чи юридичних осіб з податковими органами як із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи актів індивідуальної дії), дій чи бездіяльності належить до компетенції адміністративних судів.

Нормативною базою щодо справ цієї категорії є Конституція України, Кодекс адміністративного судочинства України, Податковий кодекс України, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства, та інші нормативно-правові акти, необхідні для вирішення зазначених справ.

На сучасному етапі розвитку країни важливим елементом регулювання економіки є державний податковий контроль. Крім того, усі форми організації соціуму на будь-якому рівні потребують відповідного контролю. Усім об'єктам суспільної діяльності від маленької фірми до держави в цілому – необхідний облік та контроль. Відсутність контролю або його надмірність однаково ведуть до руйнації такого об'єкта.

Тому, головним завданням кожної держави є розробка дієвого механізму взаємодії податкових органів з платниками податків, який міг би забезпечити їм належне виконання своїх податкових зобов'язань та мінімізувати втручання людського фактору.

Потрібно підкреслити, що податковий контроль забезпечує ефективне функціонування фінансової системи та сприяє формуванню, наповненню і використанню фінансових ресурсів бюджетів різних рівнів.

Варто відмітити, що податкове адміністрування, як діяльність уповноважених органів управління, охоплює не лише виконання норм діючого податкового законодавства, а й збір та аналіз інформації, у тому числі по практиці виконання процедур податкових перевірок, розробку заходів по реформуванню механізму нарахування податків, процедури і методики податкового контролю. Одним з показників ефективності податкового адміністрування є забезпечення максимального надходження податків і зборів до бюджету при мінімальних адміністративних витратах по збору податків та контролю за дотриманням податкового законодавства, у тому числі на забезпечення здійснення діяльності апарату контролюючих органів.

Разом з цим, платникам податків має бути гарантовано ефективне використання державою зібраних коштів, що в свою чергу потребує прозорості та підзвітності держави щодо витрачання податкових надходжень. Таким чином, податкове адміністрування має бути направлене на дотримання балансу інтересів держави і платників податків. Податкова культура створюється на основі взаємної довіри всіх учасників податкових правовідносин.

При цьому, контроль за дотриманням податкового законодавства виступає одним із основних елементів податкового адміністрування та є заключною стадією управління оподаткуванням. Найважливішими формами контролю правильності нарахування і своєчасності сплати податків, зборів, обов'язкових платежів виступають податкові перевірки (камеральні, документальні, фактичні)

Суть процесу податкового контролю полягає у виявленні, вивченні проблем податкового законодавства та знаходженні шляхів їх вирішення, попередження виникнення правопорушень у майбутньому.

В ПК України податковий контроль розглядається як “система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи”. Таке широке коло відносин, які контролює податкова служба, потребує постійного підвищення ефективності організації податкового контролю та удосконалення прийомів і методів його проведення.

Підвищення ефективності здійснення податкових перевірок, зменшення помилок при їх проведенні та прийняття відповідних неупереджених рішень на сьогодні є актуальною проблемою організації податкового контролю.

В силу вимог ст.62 ПК України податковий контроль здійснюється шляхом: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

Об'єктом узагальнення судової практики є рішення Київського окружного адміністративного суду за 2015 рік - перше півріччя 2016 року у справах з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо реалізації податкового контролю.

Метою дослідження є вивчення причин виникнення спорів, пов'язаних із оскарженням рішень, дій суб'єктів владних повноважень – податкових органів щодо проведення виїзної позапланової документальної перевірки з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства, відмови у прийнятті податкової звітності і т.інш.

Аналіз статистичних показників, що характеризують процес провадження у справах зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо реалізації

податкового контролю впродовж 2015 року – першого півріччя 2016 року свідчить про наступне.

Згідно з даними комп'ютерної програми «Діловодство спеціалізованого (суду) протягом 2015 року та I півріччя 2016 року *в провадженні* Київського окружного адміністративного суду (далі – КОАС) перебувало **488** позовних заяв та справ зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо реалізації податкового контролю (з них: у 2015р. – 335, у I півріччі 2016р. -187 з врахуванням залишку за 2015р. - 34).

Загалом *розглянуто* **423** адміністративних справи та матеріалів позовних заяв зазначеної категорії (у 2015р. – 298, у I півріччі 2016р. – 125).

За результатами розгляду *на стадії відкриття провадження у справі*:

- повернуто позовну заяву – 125 (у 2015р. – 102, у I півріччі 2016р. – 23);
- відмовлено у відкритті провадження – 54 (у 2015р. – 29, у I півріччі 2016р. – 25);
- залишено без розгляду на підставі ст. 100 КАС України – 3 (у 2015р.);

У 275 справах (у 2015р. – 177, у I півріччі 2016р. – 98) *після відкриття провадження у справі*:

- залишено позов без розгляду на підставі статті 155 Кодексу адміністративного судочинства України – 32 (у 2015р. – 17, у I півріччі 2016р. – 15);
- закрито провадження у справі – 3 (у 2015р. – 2, у I півріччі 2016р. – 1);
- ухвалено 240 постанов (у 2015р. – 158, у I півріччі 2016р. – 82), з них із задоволенням позовних вимог – 186 (у 2015р. – 129, у I півріччі 2016р. – 57).

Аналіз судової практики розгляду даної категорії спорів дає підстави стверджувати, що **предметом спорів є**:

- оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючого органу щодо проведення перевірок, зустрічних звірок, за результатами яких складається Податкова інформація «Про неможливість проведення зустрічної звірки щодо підтвердження господарських відносин із постачальниками та контрагентами покупцями»;

- оскарження дій податкового органу щодо формування висновків, викладених в Податковій інформації «Про неможливість проведення зустрічної звірки щодо підтвердження господарських відносин із постачальниками та контрагентами покупцями»;

- оскарження дій контролюючого органу щодо внесення змін до АІС “Податковий блок” підсистеми “Автоматизованого співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів” на підставі Податкової інформації “Про неможливість проведення зустрічної звірки з платниками податків та зобов'язання контролюючого органу внести відповідні зміни до АІС “Податковий блок” шляхом вилучення інформації, внесеної на підставі Податкової інформації “Про неможливість проведення зустрічної звірки з платниками податків”;

- оскарження рішень податкового органу щодо відмови у прийнятті податкової декларації та визнання податкової декларації такою, що подана у день її фактичного отримання податковим органом;

- оскарження бездіяльності контролюючого органу щодо ненадання позивачу податкової знижки з підстав, не передбачених діючим законодавством, та про зобов'язання відповідача у встановлені законодавством строки підготувати висновок про повернення сум надміру сплаченого податку з Державного бюджету на користь позивача

та подати цей висновок для виконання відповідному органів Державного казначейства України;

- оскарження рішення податкового органу, прийнятого за результатами розгляду його скарги;

- оскарження рішень податкового органу про відмову у реєстрації або анулювання реєстрації як платника податку та зобов'язання зареєструвати як платника податку шляхом внесення відповідних записів до реєстру платників податку і т.інш.

Характеризуючи **суб'єктний склад** учасників судового процесу у справах досліджуваної категорії, слід зазначити, що позивачами виступали юридичні особи та фізичні особи-підприємці які є платниками податків. Відповідачами – податкові органи, на яких законом покладено здійснення контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства.

Підставами виникнення спорів у справах щодо реалізації податкового контролю впродовж 2015 року – першого півріччя 2016 року у *більшості випадків* є те, що платник податків вважає, що контролюючий орган прийняв будь-яке рішення без дотримання встановлених ПК України умов, порядку та необхідних підстав.

Зокрема, при проведенні перевірок, нехтуючи вимогами Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2015, № 727 щодо акту перевірки, який є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання із посиланням на первинні або інші документи, які зафіксовані в бухгалтерському та податковому обліку, що підтверджують наявність зазначених фактів, податкові органи викладені в акті висновки формують на підставі припущень перевіряючих, пояснень фізичних осіб, актах інших перевірок і інших платників податків. Тому, в кожному такому випадку суд постає перед **проблемою**, наскільки належним та допустимим доказом правомірності оскаржуваного рішення податкового органу є такий акт перевірки.

Також, поширеною причиною виникнення спорів у справах даної категорії є порушення контролюючими органами процедури прийняття податкової звітності від платників податків.

Згідно з даними КП «ДСС» впродовж 2015 року та I півріччя 2016 року **в апеляційному порядку оскаржено 227** судових рішень КОАС у справах зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо реалізації податкового контролю (у 2015р. – 143, у I півріччі 2016р. – 84).

За результатами розгляду апеляційних скарг, поданих на рішення КОАС у справах зі спорів зазначеної категорії, *переглянуто* рішення у **215**-ти справах (у 2015р. – 175, у I півріччі 2016р. – 40). Результати перегляду судових рішень КОАС судом апеляційної інстанції відображено у таблиці.

Результати перегляду судом апеляційної інстанції судових рішень КОАС

	Результат перегляду	Період		Вс ього
		2015	I півріччя 2016	
	Скасовано	37	9	46
3 них	постанови	34	6	40
	ухвали	3	3	6
	Змінено	3	1	4
них	постанови	3	1	4
	ухвали	0	0	0
	Залишено без змін	135	30	165
3 них	постанов	129	28	157
	ухвали	6	2	8

Щодо **касаційного оскарження** судових рішень КОАС зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо реалізації податкового контролю, то впродовж 2015 року та I півріччя 2016 року ВАСУ *витребувано* з КОАС для перегляду в касаційній інстанції 120 адміністративних справ названої категорії, та станом на 30 червня 2016 року до КОАС повернулось 122 справи з переглянутими судовими рішеннями КОАС (у 2015р. – 61, у I півріччі 2016р. – 61). Результати перегляду судових рішень КОАС судом касаційної інстанції відображено у наступній таблиці.

Результати перегляду судом касаційної інстанції судових рішень КОАС

	Результат перегляду	Період		Вс ього
		2015	I півріччя 2016	
	Скасовано КОАС та КААС	11	36	47
3 них	постанови	10	36	46
	ухвали	0	0	0
	Змінено КОАС та КААС	6	4	10
	постанови	6	4	10

		ухвали	0	0	0
		Залишено без змін КОАС та КААС	30	18	48
3	них	постанови	28	18	46
		ухвали	2	0	2
		Скасовано КААС, залишено без змін КОАС	4	1	5
	них	постанови	4	1	5
		ухвали	0	0	0
		Залишено без змін КААС, яким було скасовано КОАС	10	2	12
3	них	постанови	10	2	12
		ухвали	0	0	0

Як свідчать статистичні показники, КОАС, в основному правильно вирішував спори з приводу з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо реалізації податкового контролю впродовж 2015 року – першого півріччя 2016 року.

Переважна кількість залишених без змін рішень судами апеляційної та касаційної інстанції (51,5% від загальної кількості розглянутих справ у даній категорії) показує, що в КОАС сформовано єдині підходи до вирішення справ зазначеної категорії.

Частка скасованих/змінених рішень КОАС судами вищих інстанцій від загальної кількості розглянутих справ досліджуваної категорії становить 25,3%.

Водночас, в ході проведення цього узагальнення з'ясовані і **характерні помилки КОАС, а саме: неповне з'ясування обставин, що мали значення для справи, невідповідність висновків суду обставинам справи, порушення норм матеріального та процесуального права. Зокрема.**

- при оскарженні дій чи бездіяльності контролюючого органу щодо проведення перевірок, зустрічних звірок, за результатами яких складається Податкова інформація «Про неможливість проведення зустрічної звірки щодо підтвердження господарських відносин із постачальниками та контрагентами покупцями»,

судом першої інстанції не враховувався той факт, що наслідком розв'язання публічно-правового спору по суті має бути захист порушеного суб'єктивного права позивача. Внаслідок цього, судьями КОАС не було встановлено, чи є оспорювані дії відповідача такими, що породжують для позивача настання будь-яких юридичних наслідків і безпосередньо впливають на його права та обов'язки у сфері публічно-правових відносин.

Прикладом такого скасування є справа №810/3553/14 за позовом ТОВ “Снарт Лайн” до ДПІ у Києво-Святошинському районі ГУ Міндоходів у Київській області про визнання протиправними дій та зобов'язання вчинити певні дії. Постанову КОАС про часткове задоволення позову **колегією суддів касаційної інстанції** скасовано, оскільки дане рішення ухвалено без всебічного та об'єктивного дослідження усіх обставин справи.

Задовольняючи позов частково, суди попередніх інстанцій виходили з того, що

відповідачем порушено порядок та спосіб проведення зустрічної звірки, передбачений п.73.5 ст.73 ПК України, оскільки позивачу не направлявся запит на проведення зустрічної звірки.

Колегія суддів касаційної інстанції не погодилась з такими висновками судів попередніх інстанцій з огляду на таке.

На думку ВАСУ, висновок судів попередніх інстанцій про те, що правовим наслідком ненаправлення відповідачем платнику податків перед проведенням зустрічної звірки запиту про подання інформації та її документального підтвердження є визнання протиправними дії податкового органу щодо проведення зустрічної звірки є необґрунтованим.

Судами попередніх інстанцій не досліджено та не встановлено усіх обставин, що підлягають встановленню при розгляді даного спору, зокрема, щодо наявності у відповідача інформації в обсягах, необхідних для проведення зустрічної звірки платника податків.

Розглядаючи справу в оскаржуваній частині, - в частині позовних вимог про визнання протиправними дій щодо проведення зустрічної звірки позивача, за результатами якої складено відповідний акт, судами попередніх інстанцій *не враховано, що наслідком розв'язання публічно-правового спору по суті має бути захист порушеного суб'єктивного права позивача.*

Внаслідок цього, при розгляді заявлених позовних вимог судами не було встановлено, чи є оспорювані дії відповідача такими, що породжують для позивача настання будь-яких юридичних наслідків і безпосередньо впливають на його права та обов'язки у сфері публічно-правових відносин.

Як було зазначено ВАСУ, судам слід було врахувати, що питання про можливість задоволення конкретних позовних вимог платника податків до податкового органу, спрямованих на відновлення його прав, має вирішуватися, виходячи із суті заявлених вимог та наявності спірних правовідносин, які виникли безпосередньо між позивачем та контролюючим органом, протиправні дії якого, на суб'єктивну думку позивача, порушили його право. При цьому, *факт порушення права позивача та, як наслідок, наявність спірних правовідносин потребують доведення та встановлення в ході судового розгляду справи.*

Таким чином, під час нового розгляду справи, судам необхідно дослідити відповідні обставини та встановити, чи впливають оскаржувані дії податкового органу безпосередньо на права та обов'язки позивача, чи порушені права позивача (за захистом яких він звернувся до суду) та чи порушені вони саме вчиненням відповідачем заходів щодо проведення зустрічної звірки, результати якої оформлені актом про неможливість проведення зустрічної звірки.

Оскільки вищевказані обставини та фактичні дані залишилися поза межами дослідження судами першої та апеляційної інстанцій, що виключає можливість перевірити ВАСУ правильність висновків судів попередніх інстанцій в цілому по суті спору, судові рішення було скасовано з направлення справи на новий розгляд до суду першої інстанції.

У справах №№ 810/3019/14, 810/2568/14, 810/4538/14 постанови КОАС було змінено судом касаційної інстанції в частині визнання протиправними дій податкових органів щодо проведення зустрічної звірки **та відмовлено** в цій частині (справи).

Мотивуючи причини зміни, суд касаційної інстанції зазначив, що Наказом Державної податкової адміністрації України від 22.04.2011 № 236 затверджено Методичні

рекомендації щодо організації та проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок. Відповідно до пункту 4.4 цих Методичних рекомендацій у разі встановлення фактів, що не дають змогу провести зустрічну звірку суб'єкта господарювання, зокрема у зв'язку із зняттям з обліку, встановленням відсутності суб'єкта господарювання та/або його посадових осіб за місцезнаходженням (податковою адресою), відповідальний підрозділ не пізніше двох робочих днів від дати надходження запиту складає Акт про неможливість проведення зустрічної звірки суб'єкта господарювання, реєструє його у Журналі реєстрації довідок про результати проведення зустрічної звірки (актів про неможливість проведення зустрічної звірки суб'єкта господарювання, неявки для підписання, відмови від писання Довідки про результати проведення зустрічної звірки) та вживає відповідних заходів, передбачених актами ДПС України. При подальшому залученні суб'єкта господарювання (посадових осіб суб'єкта господарювання) до проведення зустрічної звірки відповідальний підрозділ органу ДПС забезпечує проведення такої звірки.

Зі змісту викладеного випливає, що дії з оформлення результатів зустрічної звірки актом про неможливість проведення зустрічної звірки є, по суті, виконанням службовими особами своїх обов'язків, а самі по собі висновки вказаного акту не створюють відносин владного підпорядкування, що є необхідною ознакою публічно-правових відносин. Проведення зустрічних звірок є лише процедурним заходом зі збору податковим органом інформації щодо дотримання платником податкового законодавства у рамках податкового контролю.

Таким чином, як було наголошено ВАСУ, дії з проведення зустрічної звірки та зі складення акта про неможливість її проведення не відповідають критерію юридичної значимості, не створюють для платника жодних правових наслідків у вигляді виникнення, зміни або припинення його прав та не породжують для нього будь-яких обов'язків. У зв'язку з цим відсутні підстави для задоволення позовних вимог щодо визнання неправомірними дій Інспекції з вжиття заходів з проведення оспорюваної зустрічної звірки.

Відомості, внесені податковим органом до баз даних (зокрема, до Автоматизованої системи співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів), є публічною інформацією, що повинна відповідати принципу достовірності та відображати дійсний стан розрахунків платника з бюджетом. Наведене виключає можливість внесення змін до інформаційних баз даних податкового органу до моменту виникнення у платника податкового обов'язку (зокрема, до часу визначення платником податкових зобов'язань та їх узгодження у встановленому законом порядку). Власне висновки акта про неможливість проведення зустрічної звірки, як вказано вище, не породжують у платника будь-яких обов'язків у сфері оподаткування, а тому не можуть слугувати джерелом формування податкової інформації щодо такого платника.

судом першої інстанції не враховувався той факт, що позивачами не використовувалось своє право недопуску посадових осіб податкового органу до проведення документальної позапланової невідної перевірки при оскарженні дій останнього. Також, не завжди враховувалось те, що самостійна зміна відповідачем у базі співставлення показників податкового кредиту та податкових зобов'язань позивача на підставі акту перевірки, без прийняття податкового повідомлення рішення та без зміни цих показників самим позивачем шляхом подання уточнюючих декларацій (розрахунків)

порушує права та інтереси позивача.

Прикладом такого скасування постанови КОАС можна навести справу № 810/3265/15 вищезазначеної категорії за позовом ТОВ "Укртрансоіл-2009" до ДПІ в Обухівському районі ГУ ДФС у Київській області про визнання протиправним та скасування наказу "Про проведення документальної позапланової виїзної перевірки", слугувало те, що судами попередніх інстанцій *не було враховано*, що саме на етапі допуску до перевірки платник податків може поставити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного та необґрунтованого здійснення податкового контролю щодо себе. ***Водночас допуск до перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, допущених контролюючим органом при призначенні податкової перевірки.***

У даній справі, задовольняючи позовні вимоги, суди попередніх інстанцій виходили з того, що при призначенні перевірки у межах кримінального провадження відсутні обмеження саме у підставах її проведення, проте контролюючий орган позбавлений права у межах такої перевірки повторно перевіряти питання, які вже були предметом іншої перевірки. Враховуючи, що судами встановлено тотожність питань, які були предметом позапланових виїзних перевірок ТОВ "Укртрансоіл-2009", а також перевірки у межах кримінального провадження, яку призначено згідно із оскаржуваним у даній справі наказом, суди дійшли висновку, що такий наказ суперечить вимогам абз.2 п. 78.2 ст. 78 ПК України, відтак його прийнято протиправно і він підлягає скасуванню з метою захисту порушеного права позивача.

Разом з тим, колегія суддів ВАСУ звернула увагу на те, що вказані висновки судів не можна вважати такими, що зроблені на підставі повно та всебічно досліджених встановлених фактичних обставин справи.

Зокрема, на думку ВАСУ, слід враховувати, що платник податків, який вважає порушеним порядок та підстави призначення податкової перевірки щодо нього має захищати свої права шляхом недопуску посадових осіб контролюючого органу до такої перевірки. Якщо ж допуск до проведення перевірки відбувся, в подальшому предметом розгляду в суді має бути лише суть виявлених порушень податкового та іншого законодавства, дотримання якого контролюється контролюючими органами.

Тобто, згідно з правовою позицією ВСУ, саме на етапі допуску до перевірки платник податків може поставити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного та необґрунтованого здійснення податкового контролю щодо себе. Водночас допуск до перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, допущених контролюючим органом при призначенні податкової перевірки.

Відповідно до викладеного, позови платників податків, спрямовані на оскарження рішень (у тому числі наказів про призначення перевірки), дій або бездіяльності контролюючих органів щодо призначення та/або проведення перевірок, можуть бути задоволені лише в тому разі, якщо до моменту винесення судового рішення не відбулося допуску посадових осіб контролюючого органу до спірної перевірки. В іншому разі, у задоволенні відповідних позовів має бути відмовлено, оскільки правові наслідки оскаржуваних дій за таких обставин є вичерпаними, а отже, задоволення позову не може призвести до відновлення порушених прав платника податків, оскільки після проведення перевірки права платника податків порушують лише наслідки її проведення.

Отже, як було зазначено ВАСУ, судам, серед іншого, слід перевірити та встановити обставини стосовно допуску посадових осіб контролюючого органу до проведення документальної позапланової виїзної перевірки позивача з метою визначення правильного та ефективного способу захисту порушеного права останнього у межах спірних правовідносин. Ухвалу КААС та постанову КОАС суд касаційної інстанції скасував, а справу направив на новий розгляд до суду першої інстанції.

Також, причиною скасування постанови КОАС у справі № 810/2311/15 за позовом ТОВ "Укрпрод-Сервіс" до Ірпінської ОДПІ ГУ ДФС у Київській області про визнання дій щодо проведення документальної позапланової невиїзної перевірки та щодо коригування показників податкової звітності протиправними та зобов'язання поновити в Інформаційній системі "Податковий блок" показники податкової звітності позивача, в якій КОАС позов задовольнив повністю. Скасовуючи зазначене рішення КОАС у даній справі та приймаючи протилежне рішення про відмову у задоволенні позову, **колегія суддів апеляційної інстанції**, висловила правову позицію ВСУ, викладену у постанові від 09.12.2014 по справі № 21-511a14, згідно з якою для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, що надійшла за результатами податкового контролю і не може бути виключена з баз даних, якщо дії зі здійснення такого контролю не визнані протиправними в установленому порядку.

Судом апеляційної інстанції було зазначено, що враховуючи те, що на підставі акту перевірки позивача податкових повідомлень-рішень не виносилось, не було здійснено коригування в особовому рахунку платника, а внесена інформація до бази інформаційних систем про проведення такої перевірки сама по собі не створює для платника податків - позивача будь-яких юридичних наслідків, тому позовні вимоги заявлені особою, права, свободи чи інтереси якої не порушені.

Як вбачається з матеріалів справи, допуск посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки фактично відбувся, що підтверджується відміткою на копії наказу "Про проведення документальної позапланової невиїзної перевірки", про його вручення головному бухгалтеру позивача. Тобто, позивач не використав свого права недопуску посадових осіб податкового органу до проведення перевірки, а тому підстави для задоволення позову в частині вимоги про визнання протиправними дій ДПІ по проведенню документальної позапланової невиїзної перевірки відсутні.

Необхідно відмітити, що у зв'язку з тим, що наприкінці 2015 року Верховний суд України (далі – ВСУ) висловив **правову позицію** при вирішенні спорів у справах про оскарження дії контролюючого органу *щодо внесення до електронної бази даних інформації, отриманої внаслідок проведення податкової перевірки*, після чого впродовж I півріччя 2016 року лише з ВАСУ повернулось 40 справ зі скасованими/зміненими судовими рішеннями КОАС (32% від загальної кількості розглянутих справ зазначеної категорії впродовж 2015 року – першого півріччя 2016 року), серед яких 17,6% справ було надіслано на новий розгляд. Це справи, в яких предметом оскарження є дії контролюючого органу щодо внесення змін до АІС "Податковий блок" підсистеми "Автоматизованого співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів" на підставі Податкової інформації "Про неможливість проведення зустрічної звірки з платниками податків та зобов'язання контролюючого органу внести відповідні зміни до АІС "Податковий блок" шляхом вилучення інформації, внесеної на

підставі Податкової інформації “Про неможливість проведення зустрічної звірки з платниками податків”.

Ще раніше, ВСУ вже висловлював свою позицію щодо застосування статей 71, 72, 74 ПК України. Зокрема, у справі № 21-511a14, постанова в якій ухвалена 09.12.2014, він дійшов висновку, що для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, що надійшла за результатами податкового контролю, і така інформація не може бути виключена з баз даних, якщо дії зі здійснення такого контролю не визнані протиправними в установленому порядку.

Також, у постановах ВСУ від 03.11.2015 та 04.11.2015 року (справи №№ 21-99a15, 21-2261a15 відповідно) **було висловлено позицію**, що дії контролюючого органу щодо внесення до електронної бази даних інформації, отриманої внаслідок проведення податкової перевірки, у тому числі й складеного за її результатами акта, є лише службовою діяльністю працівників податкового органу на виконання своїх професійних обов'язків по збиранню доказової інформації щодо наявності чи відсутності документального підтвердження відповідних операцій, якщо дії зі здійснення такого контролю не визнані протиправними в установленому порядку. Зазначені дії самі по собі не створюють для платника податків жодних правових наслідків у вигляді зміни або припинення його прав та не породжують для нього обов'язкових юридичних наслідків.

Висновки, викладені в акті перевірки, є відображенням дій податкових інспекторів та не породжують правових наслідків для платника податків і, відповідно, такий акт не порушує прав останнього. Дії контролюючого органу щодо внесення до Інтегрованої системи змін показників податкової звітності суб'єктів господарювання в частині податкового кредиту та податкових зобов'язань на підставі акта перевірки без прийняття податкових повідомлень-рішень не породжують правових наслідків для платників податків та не порушують їхні права, оскільки розміщена в цій системі інформація є службовою та використовується податковими органами для обробки зібраної інформації в автоматичному режимі (використовується для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань) з метою здійснення податкового контролю.

Аналогічна правова позиція міститься і в постанові ВСУ від 17.11.2015 в адміністративній справі № 826/17248/14, згідно з якою аналіз ст.ст. 71, 72, 73 ПК України дає підстави вважати, що акт про неможливість проведення зустрічної звірки суб'єкта господарювання, який є відображенням дій працівників податкових органів, не породжує правових наслідків для платника податків і, відповідно, не порушує його прав. Внесена до ІС “Податковий блок” інформація на підставі такого акта використовується податковими органами для інформаційно-аналітичного забезпечення їхньої діяльності і не зумовлює для платника податків змін у структурі податкових зобов'язань та податкового кредиту.

Таким прикладом скасування є постанова КОАС у справі №810/4196/13-а за позовом ТОВ «Фірма «Сервіс Транс» до ДПІ у Києво-Святошинському районі ГУ Міндоходів у Київській області про визнання неправомірними дії відповідача щодо проведення перевірки позивача, визнання неправомірними дії відповідача по формуванню в Акті перевірки висновків про відсутність реальності здійснення господарських операцій із платниками податків, визнання протиправними дії щодо коригування показників податкової звітності з податку на додану вартість, зобов'язання поновити показники податкової звітності з податку на додану вартість. Відповідно до постанови КОАС, яка залишена без змін КААС, позов задоволено. Однак **колегія суддів касаційної інстанції** не погодилася з висновками судів першої та апеляційної інстанцій в частині наявності

підстав для задоволення позову щодо визнання протиправними дій відповідача по формуванню у акті про результати документальної позапланової невіїзної перевірки висновків щодо відсутності реальності здійснення господарських операцій із платниками податків, зазначивши, що відповідно до порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 22.10.2010 №984, акт перевірки є службовим документом, який підтверджує факт проведення документальної перевірки фінансово-господарської діяльності платника податків і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби. **Викладені в ньому висновки є позицією працівника податкового органу, який його складає, тобто відносяться до його компетенції, а тому підстави для визнання відповідних дій протиправними відсутні.** Тому, на думку суду касаційної інстанції, суди дійшли до помилкового висновку щодо обґрунтованості зазначених позовних вимог.

Також, у справі № 810/524/15 за позовом ТОВ “Захист” до ДПІ у Обухівському районі ГУ Міндоходів у Київській області про визнання протиправними дій щодо здійснення документальної позапланової виїзної перевірки, зобов’язання відповідача поновити в інформаційній базі даних показники податкової звітності та вилучити із зазначеної бази інформацію, що міститься у акті перевірки, відповідно до постанови КОАС позов задоволено.

Не погодившись з висновками суду першої інстанції, КААС постанову скасував в частині визнання протиправними дії ДПІ щодо здійснення документальної позапланової виїзної перевірки, в іншій частині залишив без змін.

Скасовуючи рішення судів попередніх інстанцій та ухвалюючи нове рішення про відмову в задоволенні позову, ВАСУ було зазначено, що зустрічні звірки не є перевітками і проводяться в порядку, визначеному КМУ.

Механізм проведення контролюючими органами зустрічних звірок визначено Порядком, затвердженим постановою КМУ № 1232 від 27.12.2010 (в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин).

Колегією суддів ВАСУ було наголошено, що акт про неможливість здійснення зустрічної звірки суб’єкта господарювання, який є відображенням дій працівників податкових органів, не породжує правових наслідків для платника податків і не порушує його прав.

Внесена до інформаційних систем на підставі такого акту інформація використовується контролюючими органами для інформаційно-аналітичного забезпечення їх діяльності та не зумовлює для платника податків змін у структурі податкових зобов’язань та податкового кредиту.

Також ВАСУ було зазначено, що дії контролюючого органу щодо внесення до інформаційних систем змін показників податкової звітності суб’єкта господарювання на підставі акту перевірки **без прийняття податкових повідомлень-рішень не породжують правових наслідків для цього платників та не порушують його права**, оскільки розміщена в цій системі інформація є службовою та використовується податковими органами для обробки зібраної інформації в автоматичному режимі (використовується для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань) з метою здійснення податкового контролю.

Оскільки акт перевірки не порушує прав позивача, а внесення до інформаційних систем змін без прийняття податкових повідомлень-рішень не породжують правових наслідків для платників податків та не порушують їхні права, позовні вимоги не підлягають задоволенню.

З таких самих підстав лише у травні 2016 року були скасовані рішення КОАС у справах №810/6202/14, №810/6823/14, №810/4665/14, №810/5029/14, №810/5264/13, №810/3278/13, №810/3478/14, №810/4889/14, №810/6886/14, №810/1171/15, №810/3981/14, №810/7065/14, №810/840/15, №810/6291/14.

Навпаки, у справі № 810/959/13 за позовом ФОП М. до Рокитнянської міжрайонної ДПІ Київської області ДПС щодо зобов'язання податкового органу вилучити з АС «Результати співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДПА України» інформацію про результати перевірки позивача, відповідно до постанови КОАС, з якою погодився суд апеляційної інстанції, у задоволенні позову у зазначеній частині було відмовлено.

Скасовуючи вищезазначене рішення судів першої та апеляційної інстанції у цій справі, **колегія суддів касаційної інстанції** зазначила, що такі висновки є передчасними та такими, що **винесені з неповним з'ясуванням всіх обставин справи, виходячи з того, що будь-які зміни до інформаційних баз мають визнаватися протиправними, якщо відповідні дані не співпадають з узгодженими сумами (або іншими показниками) податкового обліку.**

На думку суду касаційної інстанції, в даному випадку, судами попередніх інстанцій не з'ясовано та з матеріалів справи не вбачається, чи були здійснені податковим органом дотримання позивачеві грошових зобов'язань (та, відповідно, їх узгодження) за наслідками проведення спірної перевірки. Крім того, судами попередніх інстанцій залишено без дослідження обставини щодо характеру внесеної податковим органом до АС «Результати співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДПА України» інформації, тобто які саме дані були внесені відповідачем, що слугували підставою для звернення позивача до суду.

Постанову КОАС та ухвалу КААС в частині відмови у задоволенні позову про зобов'язання відповідача вилучити з АС «Результати співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДПА України» інформацію про результати перевірки ФОП М., оформлені актом, скасовано та справу в цій частині позовних вимог направлено на новий розгляд до КОАС.

при вирішенні спорів про оскарження рішень податкового органу щодо відмови у прийнятті податкової декларації та визнання податкової декларації такою, що подана у день її фактичного отримання податковим органом,

суддями КОАС не в повній мірі з'ясовувались обставини справи, що призводить до неправильного вирішення справи. Також не враховували, що резолютивна частина постанови у таких справах має містити висновок про визнання протиправною відмову податкового органу прийняти податкову декларацію, а податкової декларації такою, що подана платником податків у день її фактичного отримання органом державної податкової служби (із зазначенням дати).

Прикладом зміни з даних підстав можна навести постанову КОАС у справі № 810/2563/14 за позовом ДСП «ГСЦУ» до Переяслав-Хмельницької ОДПІ про визнання протиправними дій щодо відмови у прийнятті податкової декларації та про зобов'язання

прийняти податкову декларацію позивача, залишену без змін судом апеляційної інстанції, про задоволення позову, ВАСУ було змінено в резолютивній частині.

Суд касаційної інстанції зазначив, що, з огляду на те, що пункти 2 та 3 резолютивної частини постанови КОАС містять не вірний висновок по суті вимог, оскільки резолютивна частина постанови про задоволення позовних вимог у справі, предметом оскарження в якій є протиправність відмови податкового органу у прийнятті податкової декларації має містити висновок про визнання протиправною відмову податкового органу прийняти податкову декларацію, а податкової декларації такою, що подана платником податків у день її фактичного отримання органом державної податкової служби (із зазначенням дати). На думку суду, вимоги про зобов'язання податкового органу прийняти податкову декларацію, визнання протиправними рішення, дії, бездіяльності податкового органу, визнання поданої декларації податковою звітністю, визнання податкової декларації поданою, варто розглядати як вимогу про визнання протиправною відмови у прийнятті податкової декларації, поданої платником податків на певну дату.

Так само, змінюючи судові рішення у справі № 810/1204/15 за позовом ТОВ "Буд-Гарант Груп" до ДПІ у Дарницькому районі ГУ ДФС у м. Києві про визнання протиправним рішення та зобов'язання вчинити дії, суд апеляційної інстанції зазначив, що резолютивна частина постанови адміністративного суду про задоволення позовних вимог у справі, предметом оскарження в якій є протиправність відмови податкового органу у прийнятті податкової декларації має містити висновок про визнання протиправною відмову податкового органу прийняти податкову декларацію, а податкової декларації такою, що подана платником податків у день її фактичного отримання органом державної податкової служби (із зазначенням дати).

При цьому, вимоги про зобов'язання податкового органу прийняти податкову декларацію, визнання протиправними рішення, дії, бездіяльності податкового органу, визнання поданої декларації податковою звітністю, визнання податкової декларації поданою слід розглядати як вимогу про визнання протиправною відмови у прийнятті податкової декларації, поданої платником податків на певну дату.

Відповідні висновки суду можуть бути викладені в мотивувальній частині рішення з посиланням на абзац 10 ч. 2 ст. 162 КАС України, яка надає право суду прийняти іншу постанову, яка б гарантувала дотримання і захист прав позивача. У резолютивній частині відображається власне протиправність відмови у прийнятті податкової декларації, поданої платником податків на певну дату. Суди повинні розглянути питання щодо протиправності відмови у прийнятті податкової декларації, незважаючи на те, в якій словесній формі сформульовані позовні вимоги позивача, якщо зі змісту таких вимог вбачається, що вони спрямовані на відновлення прав платника податків, порушених внаслідок такої відмови.

Про зазначене йдеться у Інформаційному листі ВАСУ від 15.06.2012 №1503/12/13-12.

Відтак, суд першої інстанції, задовольняючи позов частково, не зазначив дату фактичного отримання органом державної податкової служби. Тому постанову КОАС було змінено в резолютивній частині із зазначенням дати подання платником податків податкової декларації у день її фактичного отримання органом державної податкової служби.

У справі № 810/2872/15 за позовом ТОВ "Філмар" до ДПІ у Святошинському

районі ГУ ДФС у м. Києві про визнання протиправними дій щодо розірвання в односторонньому порядку договору про визнання електронних документів, зобов'язання відповідача виконувати умови даного договору до моменту його припинення, зобов'язання приймати засобами електронного зв'язку та визнавати податкову звітність, направлену позивачем засобами електронного зв'язку, а також зобов'язання відповідача визнати податковою звітністю та зареєструвати звітну податкову декларацію ТОВ "Філмар" з податку на додану вартість за певний період з додатками, позов задоволено. Приймаючи рішення про задоволення позову, суд першої інстанції виходив з того, що оскаржувані дії відповідача щодо розірвання договору про визнання електронних документів та неприйняття податкової звітності не відповідають вимогам Закону.

Скасовуючи вищевказане судове рішення, **колегія суддів апеляційної інстанції** дійшла висновку, що дії відповідача щодо розірвання в односторонньому порядку спірного договору про визнання електронних документів є протиправними. Дії відповідача щодо відмови у прийнятті податкової декларації з податку на додану вартість за квітень 2015 року з підстав зазначення невірної місцезнаходження підприємства також є протиправними. Судом апеляційної інстанції було встановлено, що станом на час подання спірної податкової декларації з податку на додану вартість місцем реєстрації позивача була наступна адреса: 03148, м. Київ, вул. Гната Юри, будинок 9, офіс 34-А. Державну реєстрацію зміни місцезнаходження ТОВ "Філмар" було проведено 08.06.2015. Отже, висновки податкового органу про відсутність ТОВ "Філмар" за зареєстрованим місцезнаходженням є необґрунтованими та не могли слугувати підставою для розірвання договору в односторонньому порядку.

Що стосується вимог позивача щодо зобов'язання відповідача визнати податковою звітністю та зареєструвати звітну податкову декларацію ТОВ "Філмар" з податку на додану вартість за квітень 2015 року з додатками, суд апеляційної інстанції виходив з наступного.

Оскільки, згідно з п. 49.13 ст. 49 ПК України, якщо в установленому законодавством порядку буде встановлено факт неправомірної відмови органом державної податкової служби (посадовою особою) у прийнятті податкової декларації, остання вважається прийнятою у день її фактичного отримання органом державної податкової служби, позовні вимоги в частині зобов'язання відповідача визнати податковою звітністю та зареєструвати звітну податкову декларацію ТОВ "Філмар" з податку на додану вартість за квітень 2015 року з додатками не підлягають задоволенню. Таким чином, на думку КААС, податкова декларація позивача з податку на додану вартість за період квітень 2015 року з додатками вважається прийнятою у день її фактичного отримання відповідачем в силу закону, а показники такої декларації підлягають перевірці податковим органом в порядку, визначеному ПК України.

Як було зазначено колегією суддів апеляційної інстанції, суд першої інстанції не врахував вищенаведеного, що призвело до неправильного вирішення справи. Постанову КОАС було скасовано, прийнято нову постанову про часткове задоволення позову, а саме: визнано протиправними дії відповідача щодо розірвання в односторонньому порядку договору про визнання електронних документів, в іншій частині позову у задоволенні позову відмовлено.

Висновки

Аналіз судової практики розгляду КОАС справ зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо реалізації податкового контролю впродовж 2015 року – першого півріччя 2016 року, свідчить про те, що дана категорія спорів досить часто стає предметом судового розгляду.

За результатами проведеного узагальнення слід зазначити, що судді КОАС при розгляді справ зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо реалізації податкового контролю, в основному правильно застосовують норми чинного законодавства.

Водночас мали місце випадки неправильного застосування норм матеріального та процесуального права, які вивчено та проаналізовано.

Як свідчать результати узагальнення, переважно, судді КОАС розглядали справи зі спорів досліджуваної категорії про оскарження рішень податкових органів щодо проведення перевірок та їх результатів.

Особливих проблем при вирішенні даної категорії справ не встановлено, однак після формування правової позиції ВСУ при вирішенні спорів у справах щодо оскарження висновків податкових органів, викладених в акті за результатами перевірки, переважна кількість скасованих рішень КОАС у справах даної категорії припала саме на рішення із зазначеним предметом оскарження. Так, згідно з правовою позицією ВСУ, висновки податкових органів, викладені в акті за результатами перевірки, є відображенням дій податкових інспекторів та не породжують правових наслідків для платника податків і, відповідно, такий акт не порушує прав останнього. Дії контролюючого органу щодо внесення до Інтегрованої системи змін показників податкової звітності суб'єктів господарювання в частині податкового кредиту та податкових зобов'язань на підставі акта перевірки без прийняття податкових повідомлень-рішень не породжують правових наслідків для платників податків та не порушують їхні права, оскільки розміщена в цій системі інформація є службовою та використовується податковими органами для обробки зібраної інформації в автоматичному режимі (використовується для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань) з метою здійснення податкового контролю. У свою чергу, приймаючи рішення у справах із зазначеним предметом оскарження, судді КОАС помилково зобов'язували податкові органи відновити в інформаційних базах Державної фіскальної служби України суми податкового кредиту та суми податкових зобов'язань, та зобов'язували вилучити з них відомості.

Слід відмітити, що переважна більшість судових рішень у цій категорії справ приймається на користь платників податків. За результатом розгляду спорів суд нерідко встановлює випадки прийняття протиправних рішень податковими органами, які є непоодинокими та набувають системного характеру. Практично при розгляді кожної справи суд постає перед проблемою, наскільки належним та допустимим доказом правомірності оскаржуваного рішення податкового органу є акт перевірки.

Всупереч вимогам ч.2 ст.71 КАС України податкові органи в багатьох випадках не можуть надати докази правомірності своїх рішень, дій чи бездіяльності. Тому суд з метою забезпечення повного та об'єктивного розгляду спору виконує активну роль у судовому процесі, що призводить до порушення термінів розгляду справ.

У будь-якому випадку, незважаючи на наявну судову практику, кожна судова справа щодо реалізації податкового контролю потребує індивідуального підходу. Відтак, вирішальне значення у цій категорії справ має належне формування доказової бази.

Крім того, до важливих заходів підвищення ефективності податкового контролю необхідно також віднести подальше вдосконалення ризикоорієнтованої системи адміністрування податків. Насамперед це створення єдиної бази податкових порушень як узагальнення результатів контролю, що дозволить здійснити систематизацію недоліків податкового законодавства та порушень суб'єктами господарювання його норм у процесі господарської діяльності, схем ухилення від оподаткування, загальних критеріїв, що можуть вказувати на наявність таких порушень. Такий підхід надасть можливість працівникам податкових органів зосередити увагу на злісних неплательниках податків та на визначенні основних індикаторів відбору платників для перевірки.

З урахуванням викладеного можна зробити висновок про те, що податковий контроль є основною формою податкового адміністрування, а його ефективність залежить від рівня мобілізації в бюджетну систему податкових доходів і інших обов'язкових платежів; зменшення податкового тиску на платників податків за рахунок розширення бази оподаткування; якості та результативності податкових перевірок; налагодження взаємодії податкових органів з іншими органами влади.

З огляду на вищевикладене, слід зазначити, що для формування єдиної судової практики застосування КОАС законодавства під час розгляду справ зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо реалізації податкового контролю є необхідним надання методичних рекомендацій судами вищих інстанцій.

Суддя



А.В. Шевченко