

Яковенко Є.О.,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри адміністративного і кримінального права
Дніпровського національного університету імені Олеся Гончара

УДК 347.73;336.2

DOI <https://doi.org/10.32845/2663-5666.2021.4.18>

ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ, ДІЙ СУБ'ЄКТІВ ВЛАДНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ У РАЗІ ЗДІЙСНЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА

Відповідно до частини 2 статті 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. Такі правила правової поведінки зобов'язують суб'єктів владних повноважень діяти відповідно до законів, якими регламентовано механізм (підстава, спосіб, порядок) прийняття рішень, вчинення дій.

У різний час дослідження проблематики оскарження рішень, дій (бездіяльності) суб'єктів владних повноважень займалися такі вчені, як: В.М. Бевзенко, А.І. Берlach, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова, І.П. Голосніченко, Г.Г. Забарний, Д.Г. Забрoда, Р.А. Калюжний, В.Я. Малиновський, А.А. Нечай, Н.Р. Нижник, О.М. Пасенюк, Ю.С. Педько, А.Б. Писаренко, А.В. Руденко.

Проте виникає потреба дослідження особливостей, що виникають у процесі здійснення адміністративного судочинства у разі оскарження рішень, дій суб'єктів владних повноважень з урахуванням судової практики адміністративних судів, що і є метою цієї статті.

Вибірковий правовий аналіз судових рішень адміністративних судів за 2018–2021 роки, що внесені зокрема до Єдиного державного реєстру судових рішень, свідчить, що адміністративні суди під час розгляду та вирішення справ, предметом спору яких були рішення, дії суб'єктів владних повноважень, доходили до різних правових позицій за наявності аналогічних фактичних обставин справи, зокрема щодо можливості оскарження: відповідних рішень (наказів про призначення перевірки), дій, вчинених контролюючим органом під час відповідної перевірки.

Суб'єкт господарювання мав право не погодитися з рішенням про призначення перевірки й оспорити його у суді, також платник податків мав право оскаржити наказ податкового (контролюючого) органу про проведення перевірки платника податків незалежно від її виду та від того, чи проведена така перевірка [1; 2; 3; 4].

На етапі допуску до перевірки платник податків може поставити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного здійснення податкового контролю щодо себе; допуск до перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, допущених контролюючим органом у разі призначення та проведення відповідної документальної виїзної або фактичної перевірки [5–8].

Визнання протиправними дій відповідача щодо проведення документальної позапланової невиїзної перевірки позивача є безумовною підставою для визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, прийнятого за результатами такої перевірки [9].

Колегія суддів Великої Палати Верховного Суду дійшла таких висновків [10]:

аналізованими нормами ПК з дотриманням балансу публічних і приватних інтересів установлено умови та порядок прийняття контролюючими органами рішень про проведення перевірок, зокрема документальних позапланових невиїзних. Лише їх дотримання може бути належною підставою для наказу про проведення перевірки. З наказом про перевірку, відомостями про дату її початку та місце проведення платник має бути ознайомлений у встановлений законом спосіб до її початку.

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 у разі призначення і проведення перевірки не може бути предметом окремого позову, але може бути підставами для позову про визнання протиправними рішень, прийнятих за наслідками

такої перевірки. При цьому підставами для скасування таких рішень є не будь-які порушення, що 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.

Механізм (підстави, спосіб, порядок та інше) проведення контролюючим органом документальних позапланових перевірок платників податків врегульовано Податковим кодексом України, зокрема Главами 8 «Перевірки», 7 «Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів» [11], реалізація якого складається з деяких етапів та починається зі здійснення комплексу заходів щодо збору, опрацювання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючий орган функцій. Наступним етапом є обґрунтоване письмове рішення керівника (заступника керівника, уповноваженої особи) контролюючого органу про проведення документальної позапланової перевірки (у формі наказу), яке ґрунтується як на правових, так і фактичних підставах, на результатах як комплексного застосування норм Податкового кодексу України, які регламентують підстави призначення позапланової перевірки, так і отриманої та опрацьованої податкової інформації. Третім етапом є проведення документальної позапланової перевірки платника податків. Четвертим є оформлення (фіксація) результатів такої перевірки у формі акта/довідки. При цьому порушення порядку такої фіксації контролюючим органом, зокрема вчинення дій з порушенням встановленого порядку, а також вимог до оформлення, змісту відповідного документа, є підставою для можливого визнання такого носія доказової інформації недопустимим доказом. Це може бути відсутність підписів посадових осіб в акті перевірки, дати його складення, підстав для проведення перевірки відповідно до закону, хоча, насправді, у суб'єкта владних повноважень щодо скоєного платником податків порушення не виникало би сумніву.

Останнім етапом (за наявності підстав) є притягнення платника податків до юридичної відповідальності.

Є очевидним, що на всіх п'яти етапах реалізації механізму проведення документальних позапланових перевірок платників податків контролюючим органом приймаються/вчиня-

ються юридично значимі для платника податків рішення/дії: у встановленому законом порядку збір податкової інформації та її опрацювання; прийняття обґрунтованого письмового рішення керівника (заступника керівника, уповноваженої особи) контролюючого органу про проведення документальної позапланової перевірки (у формі наказу); проведення документальної позапланової перевірки; оформлення (фіксація) результатів перевірки; за наявності підстав притягнення платника податків до юридичної відповідальності. Такі рішення/дії можуть призводити до юридичних наслідків у вигляді протиправного виникнення, зміни чи припинення прав та обов'язків у певного платника податків.

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 [12].

Кожна особа має право в порядку, встановленому Кодексом адміністративного судочинства України, звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи або законні інтереси, і просити про їх захист шляхом визнання протиправним та скасування індивідуального акта чи окремих його положень [12].

Відповідно до пункту 1 резолютивної частини Конституційний Суд України у своєму рішенні від 09.07.2002 № 15-рп/2002 дійшов такої позиції, що право особи (громадянина України, іноземця, особи без громадянства, юридичної особи) на звернення до суду за вирішенням спору не може бути обмежене законом, іншими нормативно-правовими актами [13].

Правову позицію щодо дотримання справедливості Конституційний Суд України висловив у рішенні від 30 січня 2003 року № 3-рп/2003: «Правосуддя за своєю суттю визнається таким лише за умови, що воно відповідає вимогам справедливості і забезпечує ефективне поновлення в правах» [14].

Звертаючи увагу на викладене, можна дійти таких ґрунтовних висновків:

письмове рішення керівника (заступника керівника, уповноваженої особи) контролюючого органу про проведення документальної позапланової перевірки (у формі наказу) є результатом правового і фактичного аналізу отриманої і опрацьованої податкової інформації

та є ключовим як для початку, так і проведення перевірки;

у разі прийняття письмового рішення керівником (заступником керівника, уповноваженою особою) контролюючого органу про проведення документальної позапланової перевірки (у формі наказу) в порушення механізму щодо проведення перевірок, врегульованого Податковим кодексом України, призводить до негативних юридичних наслідків для платника податків та є підставою для платника податків для його оскарження в адміністративному суді;

головним завданням адміністративного судочинства є захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень;

Кодекс адміністративного судочинства України прямо надає право особі (зокрема, платнику податків) звернутись з позовом до адміністративного суду за захистом своїх прав, свобод або законних інтересів, зокрема визнання протиправним та скасування індивідуального акта чи окремих його положень – письмового рішення керівника (заступника керівника, уповноваженої особи) контролюючого органу про проведення документальної позапланової перевірки (викладеного у формі наказу). Це є ефективним захистом прав та інтересів платників податків від порушень з боку суб'єктів владних повноважень. Суд повинен розглянути такі вимоги по суті і в разі наявності підстав визнати протиправним та скасувати рішення керівника (заступника керівника, уповноваженої особи) контролюючого органу про проведення документальної позапланової перевірки (у формі наказу) чи окремих його положень. Це стосується і можливості особи (зокрема, платника податків) оскаржити до адміністративного суду дії контролюючого органу, що пов'язані з проведеною перевіркою;

Конституція України, Податковий кодекс України, Кодекс адміністративного судочинства України не містять будь-яких застережень щодо неможливості оскарження індивідуального акта (рішення керівника (заступника керівника, уповноваженої особи) контролюючого органу про проведення документальної позапланової перевірки (у формі наказу)) та не пов'язується можливість оскарження з фактом реалізації (застосуванням) такого акта; закінченням/незакінченням перевірки. Це стосується і можливості особи (зокрема, платника податків) оскаржити до адміністративного суду дії кон-

тролюючого органу, що пов'язані з проведеною перевіркою.

В Україні законодавець не наділив суд напряму компетенцією із творення права. Але здійснення правосуддя – основної функції суду – з дотриманням принципів верховенства права (справедливості, свободи, рівності та інших, у тому числі щодо неможливості відмовити у правосудді з посиленням на відсутність відповідної норми) де-факто вимагає від суду добудувати право там, де законодавець не зміг цього зробити або зробив з явним порушенням вказаних принципів. Подолання прогалин у законодавстві, вирішення колізій, невідповідність наявних нормативних приписів основоположним правам людини – це ті виключні випадки, в яких суд на підставі відповідної аргументації може виступити як суб'єкт правотворення [15, с. 392].

З огляду на викладене можна констатувати, що оскарження платником податків до адміністративного суду рішення керівника (заступника керівника, уповноваженої особи) контролюючого органу про проведення документальної позапланової перевірки (викладеного у формі наказу) та дій контролюючого органу, що пов'язані з призначенням, проведенням перевірки, є ефективним захистом (поновленням) його прав та інтересів, що прямо передбачене законом і не може бути обмежене.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Постанова Верховного Суду від 17 січня 2018 року, справа № 1570/7146/12 / *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/71692623> (дата звернення: 28.12.2021).
2. Постанова Верховного Суду України від 16 лютого 2016 року у справі № 826/12651/14 / *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/56676687> (дата звернення: 28.12.2021).
3. Постанова Верховного Суду від 10 грудня 2020 року, справа № 826/15224/17 / *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93437827> (дата звернення: 28.12.2021).
4. Постанова Верховного Суду від 9 лютого 2021 року, справа № 804/3329/15 / *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95076125> (дата звернення: 28.12.2021).
5. Постанова Верховного Суду від 13 березня 2018 року, справа № 804/1113/16 / *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72745230> (дата звернення: 28.12.2021).
6. Постанова Верховного Суду від 24 травня 2019 року, справа № 826/16221/15 / *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/81952038> (дата звернення: 28.12.2021).

7. Постанова Верховного Суду від 3 жовтня 2019 року, справа № 820/850/16 / *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84805865> (дата звернення: 28.12.2021).

8. Постанова Верховного Суду від 22 листопада 2019 року, справа № 815/4392/15 / *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85836656> (дата звернення: 28.12.2021).

9. Постанова Верховного Суду від 24 квітня 2020 року, справа № 0440/5997/18 / *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/88909251> (дата звернення: 28.12.2021).

10. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 8 вересня 2021 року, справа № 816/228/17 / *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100022843> (дата звернення: 28.12.2021).

11. Податковий кодекс України / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 28.12.2021).

12. Кодекс адміністративного судочинства України / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення: 28.12.2021).

13. Рішення Конституційного Суду України від 09.07.2002 № 15-рп/2002 / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-02#Text> (дата звернення: 28.12.2021).

14. Рішення Конституційного Суду України від 30 січня 2003 року № 3-рп/2003 / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-03#Text> (дата звернення: 28.12.2021).

15. Загальна теорія права : підручник / За заг. ред. М.І. Козюбри. Київ : Ваіте, 2015. 392 с.

Яковенко Є.О. ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ, ДІЙ СУБ'ЄКТІВ ВЛАДНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ У РАЗІ ЗДІЙСНЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА

У статті здійснюється правовий аналіз положень податкового законодавства України щодо механізму (підстав, способу, порядку та ін.) здійснення контролюючим органом позапланової документальної перевірки, зазначаючи етапи такої перевірки, та процесуального закону – Кодексу адміністративного судочинства України з урахуванням судової практики щодо можливості оскарження платником до адміністративних судів відповідних рішень/дій, прийнятих/вчинених контролюючим органом і пов'язаних з перевіркою.

Детально аналізуються правові позиції Верховного Суду України щодо можливості оскарження та визнання протиправним та скасування індивідуального акта чи окремих його положень – письмового рішення керівника (заступника керівника, уповноваженої особи) контролюючого органу про проведення документальної позапланової перевірки (викладеного у формі наказу) і дій контролюючого органу, що пов'язані з проведеною перевіркою. Остання позиція суду визначає, що 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 у разі призначення і проведення перевірки не може бути предметом окремого позову, але може бути підставами для 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.

Автором за проведеним правовим аналізом законів України, позицій Верховного Суду України, Конституційного Суду України наголошується, що Конституція України, Податковий кодекс України, Кодекс адміністративного судочинства України не містять будь-яких застережень щодо неможливості оскарження індивідуального акта (рішення керівника, заступника керівника, уповноваженої особи) контролюючого органу про проведення документальної позапланової перевірки (у формі наказу) та не пов'язується можливість оскарження з фактом реалізації (застосуванням) такого акта; закінченням/незакінченням перевірки. Це стосується і можливості особи (зокрема, платника податків) оскаржити до адміністративного суду дії контролюючого органу, що пов'язані з проведеною перевіркою. А їх оскарження є ефективним захистом прав та інтересів платників податків від порушень з боку суб'єктів владних повноважень.

Ключові слова: податкова перевірка, акт індивідуальної дії, контролюючий орган, платник податків, адміністративний суд.

Yakovenko Ye.O. APPEALS AGAINST DECISIONS, ACTIONS OF SUBJECTS OF POWER IN THE EXECUTION OF ADMINISTRATIVE JUDICIARY

A sample legal analysis of the case law of administrative courts for 2018–2021, included in particular in the Unified State Register of Court Decisions, showed that administrative courts in considering and resolving cases whose subject matter was disputes, actions of subjects of power reached different legal positions in the presence of similar factual circumstances of the case, in particular regarding the possibility of appeal: the relevant decisions (orders on the appointment of the inspection), the actions taken by the supervisory authority during the relevant inspection.

In September 2021, the Grand Chamber of the Supreme Court adopted a resolution stating the following position: the analyzed norms of the Tax Code of Ukraine with observance of the balance of public and private interests establish the conditions and procedure for making decisions by the supervisory authorities on conducting inspections, in particular unscheduled documentary off-site visits. Only their observance can be a proper basis for the inspection

order. The payer must be acquainted with the inspection order, information on the date of its commencement and the place of the inspection in the manner prescribed by law prior to its commencement.

If the controlling body was allowed to conduct an audit on the basis of the order on its implementation, this order as an act of individual action is implemented by its application, and therefore its appeal is not a proper and effective way to protect the rights of taxpayers, restoration of the violated right.

The illegality of the actions of the supervisory authority in the appointment and conduct of the inspection may not be the subject of a separate lawsuit, but may be grounds for a lawsuit to declare illegal the decisions taken as a result of such an inspection. The grounds for revoking such decisions are not any violations committed during the appointment and conduct of such an inspection, but only those that influenced or could objectively affect the correctness of the conclusions of the supervisory authority on the results of such inspection and, accordingly, the validity and legality the decision made as a result of the inspection.

According to the author's legal analysis of the provisions of the Constitution of Ukraine, the Tax Code of Ukraine, the Code of Administrative Procedure of Ukraine, the positions of the Supreme Court of Ukraine, the Constitutional Court of Ukraine, it is noted that:

the written decision of the head (deputy head, authorized person) of the controlling body to conduct an unscheduled documentary audit (in the form of an order) is the result of legal and factual analysis of received and processed tax information and is key to both start and conduct the audit;

in case of a written decision of the head (deputy head, authorized person) of the supervisory authority to conduct an unscheduled documentary audit (in the form of an order) in violation of the mechanism for conducting audits regulated by the Tax Code of Ukraine leads to negative legal consequences for the taxpayer, his appeal in the administrative court;

the Code of Administrative Procedure of Ukraine directly entitles a person (including a taxpayer) to sue an administrative court to protect their rights, freedoms or legitimate interests, including declaring illegal and revoking an individual act or certain provisions thereof – a written decision of the head (deputy head, authorized person) – the controlling body on conducting an unscheduled documentary inspection (set out in the form of an order). What is the effective protection of the rights and interests of taxpayers from violations by the authorities, which is expressly provided by law and cannot be limited. The court must consider such requirements and, if there are grounds, declare illegal and cancel – the decision of the head (deputy head, authorized person) of the supervisory authority to conduct an unscheduled documentary inspection (in the form of an order) or some of its provisions. This also applies to the possibility of a person (including a taxpayer) to appeal to the administrative court against the actions of the supervisory authority related to the audit.

Key words: tax audit, act of individual action, controlling body, taxpayer, administrative court.