



Верховний
Суд

Правові наслідки порушення процедури податкових перевірок у практиці Верховного Суду

І.Л. Желтобрюх
суддя КАС ВС
доктор юридичних наук

Судовий контроль. Черговість, межі, достатність.

...оскаржуючи 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 про проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність таких податкових повідомлень-рішень. При цьому, таким підставам позову, за їх наявності, суди повинні надавати правову оцінку 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.



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

Судовий контроль. Черговість, межі, достатність.

...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



Право платника на участь у розгляді його заперечень на Акт перевірки

...незабезпечення відповідачем права позивача на участь у процесі прийняття рішень за наслідками проведеної перевірки та порушення порядку, передбаченого пунктом 86.7 статті 86 ПК України, по розгляді заперечень на акт перевірки мають наслідком визнання податкових повідомлень-рішень, прийнятих за результати такої перевірки, протиправними.



Постанова КАС ВС від 01.04.2021 по справі №810/1420/16

Підстави для призначення та проведення податкової перевірки

...невиконання вимог закону щодо наявності підстав для призначення та проведення документальної позапланової перевірки, та неспростування Відповідачем обставин незаконності рішення про призначення перевірки, призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків такої; акт перевірки, отриманий в результаті такої перевірки, виходячи із положень щодо допустимості доказів, закріплених частиною другою статті 74 Кодексу адміністративного судочинства України, не може визнаватися допустимим доказом у справі, оскільки одержаний з порушенням порядку, встановленого законом.



Постанова КАС ВС від 04.03.2021 по справі №640/18411/18

Ознайомлення з наказом 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. Невиконання цих вимог призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків такої.

Постанова ВСУ від 27.01.2015 по справі № 21-425а/14



Порушення процедури призначення і проведення податкової перевірки

...перевірка є способом реалізації владних управлінських функцій контролюючим органом як суб`єктом владних повноважень, який зобов`язаний діяти тільки на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що визначені Конституцією України та законами України. Невиконання вимог закону щодо підстави для проведення документальної позапланової перевірки призводить до визнання перевірки незаконною та не породжує правових наслідків такої, акт перевірки, виходячи із положень щодо допустимості доказів, закріплених частиною другою статті 74 КАС України, не може визнаватися допустимим доказом у справі, оскільки одержаний з порушенням порядку, встановленого законом» та «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.

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



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



Повідомлення про початок проведення податкової перевірки

...законодавством встановлений обов'язок контролюючого органу повідомити платника податків про дату початку та місце проведення перевірки, а платнику, в свою чергу, гарантується право оскаржувати рішення контролюючого органу про проведення перевірки стосовно нього. Реалізація такого права за відсутності обов'язку у контролюючого органу повідомляти про перевірку до її проведення була б неможливою. Невиконання вимог пункту 81.1 статті 81 Податкового кодексу України щодо пред'явлення або надіслання у випадках, визначених цим Кодексом, направлення на проведення перевірки та копії наказу про проведення перевірки призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків такої.



Постанова КАС ВС від 09.02.2021 по справі №804/3329/15

Неознайомлення з наказом про проведення перевірки, зміна виду перевірки

.....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

...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. З урахуванням наведеного обставини дотримання контролюючим органом процедури проведення перевірки входить до предмету доказування для цілей вирішення цього спору, й підлягає першочерговому дослідженню.



Постанова КАС ВС від 12.08.2020 по справі №160/2116/19

Запит податкового органу про надання інформації

...запит податкового органу про надання відповідної інформації платником податків повинен визначати конкретні підстави, тобто, наявність чітко окреслених обставин, які свідчать про порушення платником податків податкового законодавства. Без повідомлення вказаних фактів платник податків не має об'єктивної можливості надати будь-які пояснення та їх документальне підтвердження.

Постанова КАС ВС від 21.04.2021 по справі №816/501/16



Відсутність печатки на запиті контролюючого органу про надання податкової інформації

... якщо запит контролюючого органу про надання інформації оформлений з порушенням законодавчо встановленого порядку, зокрема, в якому відсутня печатка податкового органу, платник податку звільняється від обов'язку надання відповіді на такий запит, що в свою чергу виключає право контролюючого органу призначити 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.

Постанова КАС ВС від 26.02.2019 по справі №826/9082/15



Підстави проведення фактичних перевірок

...Як встановлено судами з оскаржуваних наказів про проведення фактичних перевірок, вони складені з порушення вимог статті 80 ПК України, зокрема, при винесенні оскаржуваних наказів не зазначено підстав для проведення фактичної перевірки; не видається можливим ідентифікувати передбачену законодавством фактичну підставу для призначення фактичної перевірки, не визначено, яка інформація свідчить про порушення законодавства або про їх можливі порушення і в якому порядку вона була отримана; відсутня адреса об`єкта, перевірка якого проводиться, мета, підстави для проведення перевірки; відсутня печатка контролюючого органу.

Враховуючи вищевикладене, суди дійшли правомірного висновку про протиправність наказів про проведення фактичних перевірок та наявність підстав для їх скасування.

Постанова КАС ВС від 15.06.2021 по справі №826/28170/15



Відсутність платника податків за податковою адресою

Відсутність платника податків за податковою адресою не є тотожною відмові останнього від допуску до проведення перевірки та не дає підстав для подальшого проведення контролюючим органом перевірки в приміщенні останнього. Рішення ж щодо допуску посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки позивач не приймала.



Постанова КАС ВС від 10.06.2021 по справі №808/881/16

Преюдиційність обставин щодо дотримання порядку проведення перевірки

...за наявності остаточного судового рішення обставини щодо дотримання порядку проведення перевірки та її призначення не підлягають повторному дослідженню у даній справі, а учасники адміністративного процесу звільнені від надання доказів на підтвердження обставин, які встановлені судом при розгляді первинної та мають право посилатися на зміст судового рішення у цій справі, що набрало законної сили, в якому відповідні обставини зазначені як установлені.

...наведена преюдиція не має абсолютного характеру і не може сприйматися судом як неможливість спростування під час судового розгляду обставин, які зазначені в іншому судовому рішенні. Однак для спростування преюдиційних обставин, передбачених частиною четвертою статті 78 Кодексу адміністративного судочинства України, учасник адміністративного процесу, який ці обставини заперечує, повинен подати суду належні та допустимі докази.



Постанова КАС ВС від 21.01.2021 по справі №826/3200/14

Скасування наказу про проведення податкової перевірки

...скасування у судовому порядку наказу на проведення такої перевірки, призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків такої, акт перевірки, отриманий в результаті такої перевірки, виходячи із положень щодо допустимості доказів, закріплених частиною другою статті 74 Кодексу адміністративного судочинства України, не може визнаватися допустимим доказом у справі, оскільки одержаний з порушенням порядку, встановленого законом. Таким чином, податкове повідомлення-рішення, прийняте за наслідками такої перевірки та на підставі акту перевірки, який є недопустимим доказом, не може вважатись правомірним та підлягає скасуванню.



Постанова КАС ВС від 03.06.2021 по справі №822/1660/18

Скасування ухвали слідчого, 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

Період проведення перевірки

...при визначенні періоду проведення перевірки контролюючим органом повинен дотримуватися строку давності, передбачений пунктом 102.1 статті 102 Податкового кодексу України.



Постанова КАС ВС від 22.04.2021 по справі №813/2957/17

...при плануванні, організації, проведенні документальних перевірок, нарахуванні за їх результатами грошових зобов'язань, контролюючі органи повинні враховувати строки давності, визначені пунктом 102.1 статті 102 ПК України, які поширюються також і на період діяльності, який може бути охоплений перевіркою.



Постанова КАС ВС від 12.05.2021 по справі №520/4238/19

Вихід за межі повноважень під час проведення податкової перевірки

...відповідачем проведено камеральну перевірку, за результатами якої встановлено нереальність здійснення господарської операції у зв'язку з відсутністю технічних умов для надання послуг та відсутністю кваліфікованих трудових ресурсів, що свідчить про те, що контролюючим органом було фактично перевірено порядок визначення складу податкових зобов'язань та повнота їх нарахування, а це, відповідно до пункту 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України, є предметом документальної перевірки, а не камеральної.



Постанова КАС ВС від 21.01.2021 по справі №813/2519/17

Порушення строку проведення податкової перевірки

...норми Податкового кодексу України, обмежуючи строки проведення виїзних податкових перевірок, тим самим встановлюють межі контролю з боку фіскального органу за господарською діяльністю платників та забезпечують паритет публічного та приватноправового інтересу учасників економічної діяльності.

З настанням та закінченням строку закон пов`язує виникнення, зміну та припинення суб`єктивних прав та обов`язків сторін, а тому вплив законодавчо встановленого строку є юридичним фактом, що припиняє відповідне правовідношення.

У контексті розглядуваних правовідносин правовим наслідком закінчення строку проведення податкової перевірки є втрата податковим органом права на призначення та проведення такої перевірки.



Постанова КАС ВС від 29.10.2019 по справі №815/8539/13-а

Відсутність підпису на Акті перевірки

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



Чи порушено права платника податків ?

...Враховуючи, що контролюючим органом фактично реалізована його компетенція на проведення камеральної перевірки, за результатами якої актів індивідуальної дії, які зумовлюють виникнення будь-яких прав і обов'язків для позивача, не приймалось, колегія суддів погоджується з висновками судів попередніх інстанцій про відсутність підстав для задоволення позовних вимог в частині визнання протиправними дій відповідача щодо проведення камеральної перевірки та зобов'язання утриматись від проведення такої.

...саме у разі прийняття контролюючим органом відповідного рішення за наслідками отриманої чи неотриманої від платника податків інформації на такий запит, зокрема прийняття наказу про проведення перевірки, проведення перевірки та подальшого оскарження платником податків відповідного наказу, дій щодо проведення перевірки чи актів індивідуальної дії, за результатами такої перевірки, при вирішенні спору судом підлягають оцінці і підстави призначення перевірки, зокрема, перевіряється відповідність запиту контролюючого органу вимогам закону, підстави ненадання платником податків документів на запит, повноту надання такої інформації,

Постанова КАС ВС від 23.04.2021 по справі №820/3730/18



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

...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 процедури досудового врегулювання щодо рішень про нарахування 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