

**ЛІТЕРАТУРА**

1. Михайловская И.Б. Цели, функции и принципы российского уголовного судопроизводства / И.Б. Михайловская. – М. : Спарк, 2003. – 210 с.
2. Викторский С.И. Русский уголовный процесс: учебник / С.И. Викторский. – М., 1997. – 310 с.
3. Марфицин П.Г. Усмотрение следователя (уголовно-процессуальный аспект) / П.Г. Марфицин. – Омск : Омский институт МВД РФ, 2002. – 160 с.
4. Фойницкий И.Я. Курс уголовного судопроизводства: учебник / И.Я. Фойницкий. – СПб. : Наука, 1996. – Т. 1 – 586 с.
5. Алексеев С.С. Функции применения права [Текст] / С.С. Алексеев, И.Я. Дюрягин // Правоведение. – М. : ИГПАН СССР, 1972. – № 2. – С. 28.
6. Кокорев Л.Д. Участники правосудия по уголовным делам / Л.Д. Кокорев. – Воронеж : ВГУ, 1971. – 220 с.
7. Солодов Д.А. Процессуальные и тактические решения следователя (сущность, проблемы оптимизации принятия) [Текст] / Д.А. Солодов. – Воронеж : ВГУ, 2004. – 156 с.
8. Ривлин А.Л. Об уголовно-правовых и уголовно-процессуальных отношениях [Текст] / А.Л. Ривлин // Правоведение. – М. : ИП АН СССР, 1959. – № 3. – С. 108 – 109.
9. Якимович Ю.К. Структура советского уголовного процесса: система стадий и система производств. Основные и дополнительные производства [Текст] / Ю.К. Якимович. – Томск : Изд-во Томского ун-та, 1991 – 156 с.

УДК 342.6

**СКЛАДАННЯ АКТУ ПЕРЕВІРКИ СПІВРОБІТНИКАМИ ДЕРЖАВНОЇ  
ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ БЕЗ ПРИЙНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО ПОВІДОМЛЕННЯ-  
РІШЕННЯ: ПИТАННЯ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ**

**Рибалко Г. С.,**

кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри кримінально-правових дисциплін  
юридичного факультету  
Харківського національного університету  
імені В.Н. Каразіна

**Анотація** Статтю присвячено аналізу можливих наслідків для платника податків у разі складання працівниками фіскальної служби акту перевірки без прийняття податкового повідомлення-рішення.

**Ключові слова:** акт перевірки, податкове повідомлення-рішення, перевірка, порушення податкового законодавства, платник податків, інформаційні системи.

**Аннотация** Статья посвящена анализу возможных последствий для плательщика налогов в случае составления работниками фискальной службы акта проверки без принятия налогового уведомления-решения.

**Ключевые слова:** акт проверки, налоговое уведомление-решение, проверка, нарушение налогового законодательства, плательщик налогов, информационные системы.

**Annotation** The article analyzes the possible consequences for the taxpayer in the event of assembly workers fiscal inspection services act without taking notice of tax solutions.

**Key words:** inspection report, tax notification solution, test, violation of tax legislation, taxpayer information systems.

На сьогоднішній день проблемою для платників податків є таке явище, як складання фіскальною службою акту перевірки без винесення на підставі такого акта податкового повідомлення-рішення (далі – ППР).

Під час проведення перевірок платників податків фіскальний орган за результатами такої перевірки зобов'язаний прийняти відповідний акт або довідку. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт документальної перевірки, а у разі відсутності порушень – довідка документальної перевірки. Акт – службовий документ, 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 фіскальної

служби. Дане питання регламентоване ст. 86 ПКУ та наказом Мініну № 727 від 20.08.2015 «Про затвердження 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», що прийшов на зміну наказу ДПАУ № 984 від 22.12.2010 року «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства» [1].

Отримавши акт перевірки, часто платник податків не погоджується з ним і звертається до суду з позовом про визнання протиправним акту перевірки. Проте така поведінка платника податків не є виправданою з огляду на наступне.

За змістом ст. 2, ст. 17 КАС України до адміністративних судів можуть бути оскаржені будь-які рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень, які породжують, змінюють або

припиняють права та обов'язки у сфері публічно-правових відносин, вчинених ними при здійсненні владних управлінських функцій на основі законодавства.

Контролюючий орган зобов'язаний скласти за результатами перевірки акт та не позбавлений права викладати в акті перевірки власні суб'єктивні висновки щодо зафіксованих обставин, та в подальшому, у разі виникнення спору щодо рішень про визначення грошових зобов'язань, що приймаються на підставі такого акту, обґрунтовувати ними власну позицію щодо наявності певних допущених платником податків порушень.

Оцінка акту перевірки, в тому числі і оцінка дій посадових осіб податкового органу щодо його складання, викладення у ньому висновків перевірки, а також щодо самих висновків перевірки, надається уповноваженими законом органами влади при вирішенні спору щодо оскарження рішення, прийнятого на підставі такого акту.

Отже, право на складання акту перевірки виникає у податкового органу за наслідками її проведення, з урахуванням тих фактичних обставин, які встановлені в результаті проведення перевірки.

Висновки акта перевірки та власне сам акт перевірки, не є рішенням органу владних повноважень у розумінні КАС України, а відтак не породжує для платника податків настання будь-яких юридичних наслідків та не впливає на його права, обов'язки та законні інтереси, що у свою чергу виключає можливість такого платника податків оскаржити їх у судовому порядку.

Обов'язковою ознакою дій суб'єкта владних повноважень, які можуть бути оскаржені до суду, є те, що вони безпосередньо породжують певні правові наслідки для суб'єктів відповідних правовідносин і мають обов'язковий характер. Викладення контролюючим органом обставин щодо наявності з боку позивача порушень податкового законодавства є правом контролюючого органу, яке не порушує права позивача. Права позивача можуть бути порушені відповідачем внаслідок прийняття за результатами перевірки ППР, які можуть бути оскаржені в судовому порядку. А, якщо за результатами перевірки ППР не виносились, відповідно відсутній факт порушення прав позивача. Ця позиція адміністративних судів простежується в відповідних рішеннях:

Ухвалою ВАСУ від 01.07.2014 р. у справі № К/800/10128/14 встановлено, що: «безпосереднє викладення відповідачем суб'єктивного оціночного судження, щодо наявності порушень податкового та іншого законодавства є правом податкового органу, внаслідок чого відсутні порушені права позивача, які підлягають захисту в судовому порядку. Права позивача можуть бути порушені відповідачем внаслідок прийняття за результатами такої перевірки податкових повідомлень-рішень, які можуть бути оскаржені в судовому порядку. Зазначені дії самі по собі не створюють для суб'єкта господарювання жодних правових наслідків у вигляді виникнення, зміни або припинення його прав та не породжують для позивача обов'язкових юридичних наслідків» [2].

Ухвала ВАСУ від 10.06.2015 р. у справі № К/800/42507/13: «Акт перевірки має констатуючий, а не владно-зобов'язуючий характер, позаяк не

містить обов'язкових приписів, розпоряджень, що породжують юридичні наслідки для платника. Наведене виключає можливість його скасування в судовому порядку» [3].

Отже, оскарженню в судовому порядку підлягає лише винесене на основі акту перевірки ППР.

Разом із тим, дуже часто трапляються випадки коли контролюючий орган, діючи лише на підставі вказаного вище Акту, але без прийняття відповідного ППР, вносить коригування до внутрішньої системи податкового обліку з питань дотримання вимог податкового законодавства України при здійсненні фінансово-господарських відносин платника податків з іншими контрагентами.

Досить часто платники податків намагаються скасувати ці корегування у відповідних базах фіскальної служби і як правило пов'язано це з тим, що суди першої та апеляційних інстанцій приймають рішення на користь платника податку та зобов'язують фіскальний орган відновити становище платника податку в усіх внутрішніх електронних автоматизованих системах, в тому числі в аналітично-інформаційній системі «Податковий блок» та в її підсистемах, але у суді касаційної інстанції такого роду позовні заяви не знаходять підтримки... (наприклад, постанови ВАСУ України від 06.07.2016 р. у справі № К/800/33177/15, від 07.07.2016 р. у справі № К/800/23380/14, від 07.07.2016 року у справі № К/800/16740/15, тощо) [4].

Розбираючись у причинах таких рішень касаційної інстанції та і взагалі, обґрунтованості такого роду позовних заяв платників податку, з першу необхідно вказати, що не приймаючи до уваги діюче законодавство та судову практику, податковий орган дуже активно використовує «свої внутрішні аналітично – інформаційні системи» та з урахуванням останніх, виносить ППР перевіряемому платнику податків, які в подальшому є тягарем саме для цього платника податку і які він змушений оскаржувати як протиправні, витрачаючи при цьому власні час і кошти.

Більше того, під час судових баталій відповідач, тобто фіскальна служба, посиляється на Акти перевірок контрагентів, як на основний доказ та вже встановлений факт порушення податкового законодавства перевіряемого платника податку при здійсненні останнім фінансово-господарських відносин з іншими контрагентами.

Законність такого твердження та/або посилання спростовано у постанові Верховного Суду України від 10.09.13 р. по справі № 21-237а13: «Дії службової особи щодо включення до акта певних висновків не можуть бути предметом розгляду у суді, оскільки відповідно до пункту 3 Порядку проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 року № 550 (у редакції, чинній на час виникнення спірних відносин), заперечення, зауваження до акта ревізії (за їх наявності) та висновки на них є невід'ємною частиною акта». Це свідчить про те, що дії, пов'язані з включенням до акта висновків, є обов'язковими, тоді як самі висновки такими не є.

Обов'язковою ознакою дій суб'єкта владних повноважень, які можуть бути оскаржені до суду, є те, що вони безпосередньо породжують певні правові

наслідки для суб'єктів відповідних правовідносин і мають обов'язковий характер. Висновки, викладені у акті, не породжують обов'язкових юридичних наслідків. Водночас судження контролюючого органу про нікчемність окремих угод є висновками тільки контролюючого органу, зазначення яких в акті перевірки не суперечить чинному законодавству. Такі твердження акта можуть бути підтверджені або спростовані судом у разі спору про законність рішень, дій, в основу яких покладені згадувані висновки акта» [5].

Між тим, як вже зазначалось раніше, акт документальної перевірки – службовий документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки, відображає її результати і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог законодавства з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Однак, якщо у акті перевірки відображено узагальнений опис виявлених перевіркою порушень законодавства, що в свою чергу відповідає встановленим правилам складання акту перевірки, він не є правовим документом, який встановлює відповідальність суб'єкта господарювання та, відповідно, не є актом індивідуальної дії у розумінні частини першої статті 17 КАС (позиція Верховного суду України від 10.09.13 р. по справі № 21-237a13 та від 09.12.2014 у справі № 21-511a14.) [6].

Більше того, відповідно до правової позиції Верховного Суду України, висловленої, зокрема, в постанові від 03 листопада 2015 року, від 01 грудня 2015 року, від 03 лютого 2016 року (справи № 21-99a15, № 21-3133a15, № 21-4265a15 відповідно), згідно з якою дії контролюючого органу щодо внесення до інформаційних систем змін показників податкової звітності суб'єкта господарювання без прийняття ППР не породжують правових наслідків для цього платника та не порушують його права, оскільки розміщена в цих системах 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 [7].

Згідно Постанови Вищого адміністративного суду України від 06.07.2016 р. у справі № К/800/33177/15 відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, щодо компетенції контролюючих органів, повноважень і обов'язків їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальності за порушення податкового законодавства, урегульовані Податковим кодексом України у відповідній редакції [8].

Крім того, Законом № 655-VIII від 17.07.2015 п. 86.7 ст. 86 Податкового Кодексу України доповнено абзацом п'ятим згідно із яким контролюючим та іншим державним органам забороняється використовувати акт перевірки як підставу для висновків стосовно взаємовідносин платника податків з його контрагентами, якщо за результатами складання акта перевірки податкове повідомлення-рішення не надіслано (не вручено) платнику податків або воно вважається відкликаним відповідно до статті

60 цього Кодексу. Ці зміни почали діяти з 1 вересня 2015 року. У зв'язку з чим податківці на деякий час призупинили проведення перевірок відповідної категорії СГ, але, як показала практика, не надовго. Вихід із ситуації знайшовся. Як завжди, він виявився дещо нелогічним та таким, що створює для платників податків у взаємовідносинах з податковими органами ще більше питань, ніж відповідей.

Так, на підставі акта перевірки, висновками якого встановлюється відсутність реального здійснення господарських операцій, фіскалі почали приймати ППР. При цьому, приймаються два рішення форми «Р», одним з яких донараховуються грошові зобов'язання за основним платежем та штрафними (фінансовими) санкціями, а іншим – зменшуються грошові зобов'язання за основним платежем.

Таким чином, якщо до 1 вересня 2015 року представники бізнесу, які зіштовхувалися з такими актами, в оскаржували в судовому порядку неправомірність дій податківців щодо складання цих матеріалів, то відтепер проблема набула ширшого змісту: зараз «транзитний акт» крім висновків про невизнання платником податків задекларованих податкових зобов'язань, які є підставою для проведення перевірок його контрагентів, передбачає ще й винесення ППР з відповідними донарахуваннями.

Простіше кажучи, якщо раніше «транзитний акт» був проблемою, в першу чергу, для безпосередніх покупців платника податків, відносно якого його складено, то, зрозуміло, що відтепер проблема стане загальною для всіх учасників господарських взаємовідносин у ланцюзі поставок.

Як саме дані зміни до податкового законодавства покажуть себе на практиці, дізнаємося вже найближчим часом, адже вже зараз можемо прогнозувати ще більшу кількість спірних питань у діях податківців.

Як висновок можна зазначити, що Акт документальної перевірки фіскального органу – є носієм доказової інформації, але дії контролюючого органу щодо внесення до інформаційних систем змін показників податкової звітності суб'єкта господарювання без прийняття податкових повідомлень-рішень не породжують правових наслідків для цього платника. Більше того, посилання податкового органу, на акт перевірки іншого контрагента, як на належний та безспірний доказ, необхідно ретельно перевіряти, так як в разі не прийняття по цьому акту ППР або якщо ці ППР були оскаржені та/або скасовані, то Акт перевірки контрагента всього лише «внутрішній документ фіскального органу» і не є належним та допустимим доказом в розумінні ст. 70 Кодексу адміністративного судочинства України.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Про затвердження 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: Наказ Мініну № 727 від 20.08.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15>
2. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 01.07.2014 р. у справі № К/800/10128/14

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/39656303>

3. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 10.06.2015 р. у справі № К/800/42507/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44883652>

4. Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://reyestr.court.gov.ua/>

5. Постанова Верховного Суду України від 10.09.2013 р. по справі № 21-237а13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33770792>

6. Постанова Верховного Суду України від 10.09.2013 р. по справі № 21-237а13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33770792>

7. Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://reyestr.court.gov.ua/>

8. Постанова Вищого адміністративного суду України від 06.07.2016 р. у справі № К/800/33177/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/58813181>