

ПРОБЛЕМА ОСКАРЖЕННЯ АКТУ ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ

Податковий кодекс України (далі – ПКУ) надає можливість податковим органам здійснювати контрольні дії щодо суб'єктів господарювання з метою дотримання та виконання податкового законодавства. Однак, чинне податкове законодавство України не передбачає можливості оскарження акту податкової перевірки, але надає можливість платнику податків ініціювати перегляд рішення податкового органу. Даний документ носить інформативний характер та не здатний спричинити юридичні зобов'язання. Проте, він є основою для прийняття подальшого податкового повідомлення-рішення. Водночас акт перевірки є одним з найбільш важливих документів, що встановлюють докази виявлення в ході перевірки порушень податкового законодавства.

Відповідно до чинного законодавства (зокрема згідно ст.86 ПКУ) порядок визначення органом контролю грошових зобов'язань платника податків у разі виявлення заниження таких зобов'язань передбачає два обов'язкових етапи: проведення податкової перевірки, за результатами якої складається акт (довідка); надіслання (вручення) податкового повідомлення-рішення. [1]

Наразі орган контролю розділяє рішення податкової перевірки на дві частини, які умовно можна назвати мотивувальною (роль якої відіграє акт перевірки) та резолютивною (якою є податкове повідомлення-рішення).

Наявність двох стадій у процесі донарахування платникові податків сум грошових зобов'язань через допущені порушення та поділ рішення органу контролю викликає значні ускладнення. По-перше, не в усіх випадках виносяться податкові повідомлення-рішення. По-друге, інформацію, викладену в актах податкової перевірки, податківці активно використовують для здійснення своїх контрольних повноважень.

У зв'язку із цим платники намагаються оскаржити до адміністративних судів зміст актів податкових перевірок, наполягаючи на визнанні протиправними окремих положень таких актів або вимагаючи внесення змін до змісту актів перевірок.

Водночас адміністративні суди переважній більшості не визнають за актами перевірки або за діями щодо їх складання предмета адміністративного оскарження. Пояснення цьому ґрунтується на основі аналізу змісту ст.17 та ст.3 Кодексу адміністративного судочинства України, звідки випливає, що особа має право звернутися до адміністративного суду з позовом про оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень, якщо такі рішення, дії чи бездіяльність порушують права, свободи та законні інтереси позивача в публічно-правових відносинах за участю позивача.

Проте належний захист прав та інтересів особи можливий лише в разі існування спірних правовідносин, тобто в разі встановлення, що рішення, дія або бездіяльність протиправно породжують, змінюють або припиняють права та обов'язки у сфері публічно-правових відносин. Зазначене цілком узгоджується із положенням ч.2 ст.124 Конституції України, а саме: юрисдикція судів поширюється на всі правовідносини, що виникають у державі, але не на будь-які суспільні відносини взагалі, а лише на ті, що мають характер правовідносин, тобто створюють, припиняють чи змінюють права та обов'язки учасників таких відносин.

Отже, судовому захисту підлягає тільки порушене право або інтерес особи, причому такі порушення мають полягати у відповідних правових наслідках у вигляді зміни стану прав та обов'язків позивача або створенні об'єктивних перешкод у реалізації законного інтересу відповідної особи. Лише в такому разі позовні вимоги можуть бути задоволені.

Однак, формування актів перевірок не може розглядатись як таке, що створює правові наслідки, оскільки є відображенням думки перевіряльників стосовно певних обставин, а правові наслідки у вигляді фіксації правопорушень виникають тільки в разі винесення податкового повідомлення-рішення. Тож суди зазвичай не задовольняють позовних вимог про визнання протиправними дій податкових органів щодо формування змісту актів перевірки.

У зв'язку з викладеним варто звернути увагу на думку О. Нечитайла та А. Полянничко, які пропонують об'єднати так звані мотивувальну й резолютивну частини податкового повідомлення-рішення в одному документі. Надалі така форма викладення результатів перевірки визначатиме грошове зобов'язання платника податків, яке він мав виконати, але не зробив цього. Запропонований документ фіксуватиме склад податкового правопорушення із зазначенням мотивів, з яких податковий орган дійшов висновку про наявність відповідного порушення. [2]

Предметом оскарження в разі запровадження запропонованої концепції податкового повідомлення-рішення буде правомірність нарахувань грошових (податкових) зобов'язань та застосування відповідальності саме з тих мотивів, які викладені в податковому повідомленні-рішенні. Якщо наведені мотиви виявляться необґрунтованими, а склад правопорушення — відсутнім, податкове повідомлення-рішення підлягатиме скасуванню. [2]

Таким чином, запровадження запропонованої концепції податкових повідомлень-рішень дозволить уникнути окремого існування висновків про наявність податкових порушень та сум нарахованих грошових зобов'язань, що зведе нанівець судові спори з приводу оскарження висновків, викладених в актах перевірки. Викладення результатів податкової перевірки в єдиному документі дозволить ефективніше захищати права і підприємців, і держави. Також умотивовані податкові повідомлення-рішення спростять розгляд

відповідних скарг та позовних заяв, а крім цього, стимулюватимуть податкові органи та платників податків до належного ставлення до проведення перевірок і надання (витребування) необхідних для визначення податкових зобов'язань доказів.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України, 2011.
2. Газета «Закон і бізнес» №36 (1126) 07.09—13.09.2013. «Спрощення заради гарантій».