



Катерина Павлуценко

адвокатеса
(Харків, Україна)
katerin09p@gmail.com

УДК 347.73

ЗНАЧЕННЯ І РОЛЬ АКТА ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ

АНОТАЦІЯ. Теоретичне осмислення та питання практичного застосування здійснення податкових перевірок і їх оформлення пройшло декілька етапів протягом розвитку та становлення податкової системи України. Наша держава завжди прагла до створення ефективної податкової системи, яка б мала, серед іншого, ефективну систему виявлення порушень у сфері податкового законодавства.

Актуальність порушеної проблематики та поглиблена увага фахівців-практиків до проблеми значення акта податкової перевірки та його подальшого впливу на податкові правовідносини спричинена суперечливим ставленням до цього документа у процесі правозастосування протягом багатьох років.

Метою статті є розкриття сутності та змісту акта податкової перевірки та аналіз його впливу на подальші можливі податкові правовідносини з метою напрацювання єдиного підходу у правозастосуванні та судовій практиці з розгляду податкових спорів, а також напрацювання пропозицій щодо подальшого законодавчого закріплення належного регулювання цього явища.

Стаття розкриває сутність і зміст поняття акта податкової перевірки й аналізує три основні аспекти податкових правовідносин, у яких буде задіяний акт податкової перевірки після його оформлення.

Авторка звертає увагу на суперечливе визначення акта податкової перевірки у профільному законодавстві та у судовій практиці, і детально аналізує акт як службовий документ податкового органу, який засвідчує факт проведення перевірки, та окремо як документ, який документує виявлені порушення податкового законодавства. Причому наголошує, що думка суддів адміністративної юрисдикції стосовно того, що сам собою акт не породжує для платника податків настання будь-яких юридичних наслідків та не впливає на його права, обов'язки та законні інтереси, не є однозначно правильним.

Перший аспект – це розгляд справи про адміністративне правопорушення, в якому авторка звертає увагу, зокрема, на існуючу проблему розмежування компетенції адміністративних судів і судів загальної юрисдикції при встановленні факту наявності порушень податкового законодавства. Другий аспект – роль аналітичної роботи органів податкової служби та, у зв'язку з цим, опосередкований вплив акта

податкової перевірки на подальші правовідносини об'єкта перевірки – платника податків. Третій аспект – акт податкової перевірки як підстава для відкриття досудового розслідування за ст. 212 Кримінального кодексу України.

Авторка доходить висновку про те, що в кожному з варіантів існує неузгодженість із основними нормами та іншими процесами розвитку правовідносин, яку породжує акт перевірки, а тому питання належної ролі акта податкової перевірки не є нині достатньо врегульованим та пропонує конкретні зміни для врегулювання суперечностей.

Ключові слова: акт податкової перевірки; носій доказової інформації; органи податкової служби; платник податку; адміністративний суд.

Теоретичне осмислення та питання практичного застосування здійснення податкових перевірок і їх оформлення пройшло декілька етапів протягом розвитку та становлення податкової системи України. Наша держава протягом всього строку її існування прагнула до створення ефективної податкової системи, яка б в основі мала чітку організацію порядку не тільки стабільної сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а й ефективну систему виявлення порушень у сфері податкового законодавства та стягнення несплачених у строк податкових зобов'язань.

Актуальність порушеної проблематики та поглиблена увага фахівців-практиків до проблеми значення акта податкової перевірки та його подальшого впливу на податкові правовідносини спричинена суперечливим ставленням до цього документа у процесі правозастосування протягом багатьох років. Це, насамперед, спричинено тим, що загалом проблемою застосування податкового законодавства була не так правова невизначеність сама собою, як багатоманітність суб'єктів його застосування, а звідси й багатоманітність оціночних поглядів. Будь-які податкові правовідносини у своєму розвитку регулюються не суто нормами податкового права, а ще й нормами адміністративного процесу, кримінальним процесуальним кодексом, тому саме це і визначає широке коло суб'єктів-правозастосовників.

Зміна вектора руху податкових органів, невпинна законотворчість і бажання удосконалити податкове законодавство (як мінімум ґрунтовно раз на рік) призводили з роками до різких змін у поглядах, зокрема, на те, чим є такий документ як акт податкової перевірки. Зі свого боку практика судового погляду на це явище також була різко протилежною, та протягом “років невизначеності” поняття акта податкової перевірки ставало навіть оціночним поняттям.

Сьогодні ми вимушені констатувати той факт, що проблема ролі та наслідків акта податкової перевірки не розкрита належним чином ні з боку законодавця, ні з боку судової практики, незважаючи на те, що платники податків неодноразово звертали увагу на необхідність її розв'язання.

Метою дослідження є розкриття сутності та змісту акта податкової перевірки та аналіз його впливу на подальші податкові правовідносини з метою напрацювання єдиного підходу у правозастосуванні та судовій практиці з розгляду податкових спорів, а також напрацювання пропозицій щодо подальшого законодавчого закріплення належного регулювання цього явища.

Варто відзначити, що з першої до останньої редакції Податковий кодекс України (далі – ПК України)¹ не містив визначення акта перевірки, хоча завжди мав досить змістовну ст. 14, яка наводить основні поняття, та спеціальну норму – ст. 86, яка має назву “Оформлення результатів перевірок”. Таке визначення нині міститься у наказі Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 р. № 727², який називає акт документальної перевірки службовим документом, який підтверджує факт проведення документальної перевірки, відображає її результати і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на орган Державної податкової служби України (далі – ДПС України).

Для порівняння зміни законодавчого підходу вважаємо за необхідне навести попереднє визначення акта перевірки, що містилося у наказі Державної податкової адміністрації України від 18 квітня 2008 № р. 266³, та яке характеризувало акт перевірки як службовий документ, який засвідчує факт проведення перевірки, документує виявлені порушення, що призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання та (або) податкового кредиту, бюджетного відшкодування суб'єктами господарювання при застосуванні законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на орган ДПС України.

Різниця, на нашу думку, є суттєвою: по-перше, сьогодні акт саме підтверджує факт проведення документальної перевірки (а не засвідчує факт її проведення), а по-друге, є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог законодавства (а не лише їх документує).

Необхідно звернути увагу на те, що введення такого поняття, як “носій доказової інформації”, одразу ж переносить одну з основних кате-

¹ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755 у редакції від 29 грудня 2019 р. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 22.02.2020).

² 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 Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 р. № 727 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15>> (дата звернення: 22.02.2020).

³ Про організацію взаємодії органів державної податкової служби при проведенні перевірок податкових декларацій з податку на додану вартість з урахуванням інформації розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів: наказ Державної податкової адміністрації України від 18 квітня 2008 р. № 266 <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0266225-08>> (дата звернення: 22.02.2020).

горій податкових правовідносин у площину процесуального та, навіть, кримінального права. Безумовно, це свідчить про розуміння того, що подальша роль цього документа спрямована не лише на належну сплату податків, а й має каральну функцію.

Зі свого боку оцінку акта податкової перевірки як документа, що має певні правові наслідки, доводиться давати, безперечно, адміністративним судам.

Сьогодні судова думка сформована: акт перевірки не є рішенням органу владних повноважень, оскільки він є службовим документом, що підтверджує факт проведення перевірки, і носієм доказової інформації про виявлені порушення, а отже, акт перевірки та висновки, які в ньому містяться, не породжують для платника податків настання будь-яких юридичних наслідків і не впливають на його права, обов'язки та законні інтереси у розумінні п. 1 ч. 2 ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України)⁴. Такий висновок свого часу став вирішенням нагального питання про те, чи може акт перевірки бути предметом адміністративного позову.

Водночас адміністративні суди впевнено констатують, що висновки, які містяться в акті, не породжують для платника податків настання будь-яких юридичних наслідків і не впливають на його права, обов'язки та законні інтереси.

Тобто ми повинні прийняти той факт, що акт як носій доказової інформації про виявлені порушення сам собою не породжує для платника податків настання будь-яких юридичних наслідків і не впливає на його права, обов'язки та законні інтереси. На нашу думку, таке твердження видається дещо абсурдним. Спробуємо розібратися глибше.

Почати пропонуємо з основних дефініцій. Перша дефініція – акт є службовим документом. Визначення цього поняття міститься у ДСТУ 4423-1:2005 (ISO 15489-1:2001, MOD): 'Службовим документом є інформація, яку організація або фізична особа створила, отримала та зберігає як свідчення про інформацію згідно з правовими зобов'язаннями чи в процесі виконання основної діяльності'⁵.

З цього визначення можна виокремити основні ознаки акта податкової перевірки: акт є свідченням викладеної в ньому інформації, а саме – порушень податкового законодавства; акт створений у процесі основної діяльності податкового органу; податковий орган як особа, що його створила, зберігає цю інформацію.

⁴ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України в редакції від 3 жовтня 2017 р. № 2147-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁵ Національний стандарт України. Інформація та документація. Керування документальними процесами: ДСТУ 4423-1:2005 (ISO 15489-1:2001, MOD) <http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=54598> (дата звернення: 22.02.2020).

Враховуючи основну мету діяльності податкових органів, метою створення службового документа (яким є акт перевірки) очевидно є не тільки фіксація факту податкового порушення, а ще й породження відповідних наслідків, які повинні забезпечити належне надходження податків та платежів (зі штрафними санкціями) до бюджету.

Друга дефініція – носій доказової інформації. Загалом поняття доказів структуроване і, як елементи, включає в себе будь-які фактичні дані, що мають значення у цьому провадженні (зміст); процесуальну форму їх закріплення (спосіб існування у матеріалах провадження) та носій відомостей (зовнішній вираз). Тому в нашому випадку фактичні дані (конкретна інформація) становлять зміст доказу, а акт перевірки являє собою форму цього доказу.

Нагадаємо, яку саме інформацію містить (або повинен містити) акт перевірки. Для цього повернемося до наказу Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 р. № 727.

Всі суттєві обставини фінансово-господарської діяльності платника податків, які стосуються фактів виявлених порушень законодавства, викладаються в акті чітко, об'єктивно та повною мірою з посиланням на первинні документи, реєстри податкового та бухгалтерського обліку, фінансової та іншої звітності, інші отримані документи, а також податкову інформацію, що їх підтверджує⁶.

То, відповідно, де має опинитися “носій доказової інформації”, що містить детальний опис податкових правопорушень? Так, звісно, у тому органі, який покладає відповідальність за такі порушення.

ПК України надає право платнику податків, у разі незгоди із положеннями акта перевірки, надати до нього свої заперечення. Після отримання відповіді на заперечення до акта податкової перевірки платник отримує податкові повідомлення-рішення та його фокус уваги дещо розмивається, оскільки всі подальші дії платника вже стосуються саме податкових повідомлень-рішень, їх оскарження в адміністративному та (або) судовому порядку. Фактично на цьому правовідносини, які врегульовані ПК України, тим і закінчуються.

Відносно нова норма, яка покликана гарантувати права платника податків та захищати його права, була введена до ст. 86.7 ПК України та забороняє контролюючим органам використовувати акт перевірки як підставу для висновків стосовно взаємовідносин платника податків із його контрагентами, якщо за результатами акту перевірки податкового повідомлення-рішення не існує. Ця достойна норма, на нашу думку, має

⁶ 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 (н 2).

на практиці ймовірніше за все декларативний і заспокійливий характер, аніж приносить реальну користь платникам. Чому – відповідь нижче.

Нагадаємо, що Порядок оформлення результатів документальних перевірок⁷ чітко закріплює, що інформація, яка міститься в акті (довідці) документальної перевірки, не підлягає розголошенню посадовими особами контролюючого органу, а також передачі в інші органи, за винятком випадків, передбачених законом. То який перший крок, який породжує акт податкової перевірки, робить податковий орган?

Чітко дотримуючись строків, встановлених Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП)⁸, посадова особа органу податкової служби складає адміністративний протокол про вчинення адміністративного правопорушення, передбаченого ст. 163¹ КУпАП.

Безумовно, в графі про вчинене правопорушення зазначаються саме реквізити конкретного акта перевірки. Тобто державна податкова служба вважає вираженням встановлення факту адміністративного порушення саме акт перевірки, а датою виявлення порушення – дату складання акта перевірки. До слова, нам невідомо жодного випадку, коли б податкова служба направляла разом із протоколом про адміністративне правопорушення до суду копію самого акта перевірки. Отже, принцип конфіденційності та нерозголошення працює.

Однак із таким підходом податкових органів не можна погодитися з точки зору судді, що розглядає справу про адміністративне правопорушення, оскільки протокол про адміністративне порушення у такому разі є фактично “голим” і нічим не підтвердженим навіть із формального погляду. Тут ми виявляємо першу проблему впливу акта на податкові правовідносини, а саме – на деліктні правовідносини з приводу адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Як правило, в цей же час, у повній відповідності до процедури, описаної ПК України⁹, платник проходить процедуру адміністративного оскарження. Який висновок ми маємо з цього зробити? Так, очевидно, акт перевірки “не набрав чинності”, оскільки грошове зобов’язання, що було визначено за ним, ще не стало узгодженим. Але ж акт як службовий документ і носій доказової інформації існує. Водночас визначення та роль акта також добре відоме судам загальної юрисдикції, тому вони не можуть просто “заплющити очі” на його наявність.

Що ми маємо з цього питання у межах судової практики країни? На нашу думку, вельми болісну картину: судді тих судів, апарат яких

⁷ 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 (н 2).

⁸ Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 7 грудня 1984 р. № 8073 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁹ Податковий кодекс України (н 1).

спрацював “на відмінно”, та які забезпечили обізнаність платників про наявність такого процесу, разом зі свідомими платниками, здебільшого ухвалюють справедливі рішення про відмову у притягненні посадових осіб до адміністративної відповідальності, мотивуючи це описаним у попередньому абзаці нашої статті. Це стає можливим виключно тому, що платник додає до справи інформацію про умовну правову силу та дещо обмежену дію акта податкової перевірки в цей час.

У тому разі, коли з багатьох причин такі відомості суду не надані, суди, як правило, не запитують про це самі, а протокол про вчинене правопорушення виглядає обґрунтованим. У такому разі звернення податкового органу задовольняється та платник визнається винним у вчиненні адміністративного правопорушення з неналежного обрахування та сплати податків до узгодження податкового зобов’язання.

Проблема розмежування компетенції та юрисдикції судів загальної юрисдикції та адміністративних судів при встановленні факту порушення податкового законодавства не є предметом цього дослідження. Проте ми вимушені визнати, що ця проблема досі існує. Тому першим наслідком акту податкової перевірки є саме притягнення посадових осіб платників податків до адміністративної відповідальності, причому незавжди законно.

Другий, паралельний крок, полягає в опрацюванні саме відомостей, що містить акт перевірки. Відповідно до Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків (далі – Методичні рекомендації)¹⁰ працівники підрозділів, що здійснюють перевірки, вносять необхідну інформацію до системи обліку результатів контрольної-перевірочної роботи підсистеми “Податковий аудит” ІТС “Податковий блок” на кожному етапі організації, проведення та реалізації матеріалів перевірок. Зокрема, до підсистеми “Податковий аудит” ІТС “Податковий блок” додатково вноситься: наказ про проведення перевірки, план перевірки, робочий план проведення перевірки, протокол про проведення робочої зустрічі з платником податків, протокол засідання постійної комісії з розгляду спірних питань; заперечення до акта перевірки та (або) лист платника податків щодо надання ним додаткових документів відповідно до п. 44.7 ст. 44 ПК України¹¹, висновок і відповіді на такі заперечення та (або) лист щодо надання додаткових документів, а також інші визначені підсистемою дані.

¹⁰ Про затвердження методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: наказ Державної фіскальної служби України від 31 липня 2014 р. № 22 <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0022872-14>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹¹ Податковий кодекс України (н 1).

Із наведеного можна зробити лише один висновок: хоча формально акт податкової перевірки містить “конфіденційний характер” та “нікому не передається”, у межах податкової служби в цьому й немає потреби, оскільки досить детально все, що пов’язано з перевіркою та її наслідками, протягом доби вже буде містити підсистеми “Податковий аудит” ІТС “Податковий блок”.

У Методичних рекомендаціях варто звернути увагу на твердження про те, що на підставі результатів проведених перевірок підрозділи органу Державної фіскальної служби України, які здійснювали перевірку, узагальнюють інформацію про виявлені схеми ухилень від оподаткування або мінімізації податкових зобов’язань, суми єдиного внеску та вносять їх до підсистеми “Податковий аудит” ІТС “Податковий блок”, інших інформаційних баз даних.

При цьому необхідно нагадати про зазначені вище положення ст. 86.7 ПК України¹² в частині заборони використання акту перевірки як підстави для висновків про взаємовідносини з контрагентами, якщо за його результатами не видано податкове повідомлення-рішення. Видається, що в розумінні податкової служби сам акт перевірки використовувати не можна, а дані, які він містить, – можна, оскільки вони вже внесені до підсистеми “Податковий аудит” ІТС “Податковий блок”, та характеризуються, відповідно, як “інформаційні дані податкової служби, зібрані в процесі службової діяльності”, тому їх використовують для узагальнення та висновків про схеми ухилення від оподаткування.

Таким чином, легко викреслився другий негативний наслідок акта податкової перевірки – прямий вплив на подальші правовідносини як самого платника податків – об’єкта перевірки, так і його контрагентів і податкової. Оскільки системне адміністрування основних податків сьогодні дає змогу легко проводити системну звірку ланцюгів фінансово-господарських операцій та руху товару, то вплив акта перевірки а також наслідки такого впливу на податкові правовідносини контрагентів об’єкта перевірки, є прямим і безпосереднім.

Саме після опрацювання інформації з акта перевірки у працівників податкової служби з’являються підстави для проведення позапланових перевірок контрагентів. І тут постає практичне запитання: наскільки акт перевірки “не породжує для платника податків настання будь-яких юридичних наслідків та не впливає на його права, обов’язки та законні інтереси”?

Фахова спільнота практиків (на відміну від суддів адміністративної юрисдикції) досі впевнена, що й породжує наслідки, як мінімум, у ви-

¹² Податковий кодекс України (н 1).

гляді претензій контрагентів, втрати довіри та погіршення ділової репутації, і впливає на права та обов'язки, передусім фінансові, оскільки великі компанії ще орієнтовно з 2014 р. ввели до своїх договірних практик положення про окремі штрафи за спричинення позапланових перевірок, переєстрацію податкових накладних тощо.

Третій блок правовідносин, підґрунтям для яких є акт податкової перевірки, – це, безумовно, податкові кримінальні правовідносини. І ось саме тут починається найцікавіша історія з не завжди щасливим кінцем.

Диспозиція ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК України)¹³ (ухилення від сплати податків) має бланкетний характер, тобто настання відповідальності потенційно залежить від вимог податкового законодавства, чинних на момент вчинення діяння, а також від суми податків. А починається все саме з передання матеріалів перевірки до слідчого підрозділу.

Дотримуючись Методичних рекомендацій, у разі, коли за наслідками перевірки виявлено порушення, за якими сума завданої державі шкоди або замаху на заподіяння шкоди є достатньою для притягнення до кримінальної відповідальності, підрозділ, який здійснював перевірку, письмово повідомляє слідчий підрозділ фінансових розслідувань і передає матеріали перевірки для прийняття рішення згідно з положеннями Кримінального процесуального кодексу України¹⁴.

Необхідно звернути увагу на те, що така дія повинна відбутися протягом 20 робочих днів, наступних за днем узгодження прийнятих за їхніми результатами податкових повідомлень-рішень про визначення грошових зобов'язань (зменшення бюджетного відшкодування), вимог і рішень щодо єдиного внеску. Це свідчить виключно про те, що взагалі не йдеться про судові оскарження податкових повідомлень-рішень. При переданні матеріалів до слідчих органів (якщо, звичайно, в окремих випадках подання адміністративного позову не відбулося ще раніше, безпосередньо після закінчення перевірки), матеріали перевірки, заперечень і скарг платника передаються до слідчого підрозділу, не чекаючи розгляду та встановлення фактів порушення адміністративним судом.

Звісно, такий стан справ дуже бентежить, адже порушення кримінального провадження завжди (навіть без додаткових зусиль із боку правоохоронних органів) є, перш за все, формою психологічного впливу на конкретних посадових осіб платника податків.

¹³ Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квітня 2001 р. № 2341 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹⁴ Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13 квітня 2012 р. № 4651 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>> (дата звернення: 22.02.2020).

Проте нормативно всі поступки, на які за ці часи “пішла” податкова служба, – це визнання того, що акт передається до слідчих органів після закінчення процедури адміністративного оскарження, а не одразу після його оформлення. Очевидно, що це вже є значним кроком назустріч довіри платників податків до контролюючого органу. Однак при цьому потрібно ще й неухильно дотримуватися недопущення внесення відомостей до Єдиного реєстру досудових розслідувань на підставі службових записок, заяв посадових осіб тощо (маючи при цьому “в умі” відомості, що містить акт податкової перевірки).

Але як тоді бути з положеннями ст. 56.18 ПК України, відповідно до яких при зверненні платника податків до суду грошове зобов’язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили? Причому самою податковою це строго виконується.

Наша відповідь полягає у законодавчій розмитості процедур адміністративного та судового оскарження. Також потрібно зважати на суттєву специфіку розгляду справи за правилами КАС України¹⁵.

Так, на початковому етапі досудового розслідування основним джерелом встановлення обставин, які можуть свідчити про несплату податків, є саме акт перевірки, оскільки він є одним із основних способів визначення об’єктивної сторони злочину. Саме акт податкової перевірки встановлює факт податкового порушення, визначає види та розмір несплачених податків, способи та механізми такої несплати, містить документальні докази вчинення податкового правопорушення, навіть визначає коло посадових осіб платника (фактично винних осіб), відповідальних за несплату податків.

У подальшому для підтвердження наявності злочину будуть встановлюватися та досліджуватися інші обставини, які необхідні в теорії кримінального права для визначення такого злочину та характеризують суб’єктивну й об’єктивну його сторони, суб’єкт та об’єкт. Однак саме акт перевірки відіграє визначальну та первісну роль і, власне, породжує кримінально-процесуальні правовідносини. У подальшому Пленум Верховного Суду України¹⁶ звертає увагу судів на те, що у разі оскарження до адміністративного суду платником податків податкових повідомлень-рішень, обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватися тільки на такому рішенні до остаточного вирішення справи судом, а повинно доводитися додатково зібраними доказами.

Проте адміністративні суди взагалі не вдаються до дослідження доказів ухилення від сплати податків, які можуть бути аналогічними матеріалам

¹⁵ Кодекс адміністративного судочинства України (н 4).

¹⁶ Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів: постанова Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 р. № 15 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04>> (дата звернення: 22.02.2020).

кримінального провадження. Приймаючи рішення, адміністративні суди в межах своєї компетенції ґрунтуються виключно на аналізі первинних документів. При цьому непотрібно забувати і про обмеженість сторін в обсязі доказування (ч. 2 ст. 77 КАС України)¹⁷ – податкова служба не може доводити свою позицію чимось іншим, аніж тими доводами та міркуваннями, що були покладені в основу оскаржуваного рішення.

Зважаючи на те, що податкові повідомлення-рішення у 99 % випадків мають посилання виключно на акт перевірки, навіть без зазначення відповіді за результатами розгляду заперечень на акт, і, тим паче, відповіді на скаргу платника, то позиція податкового органу в суді адміністративної юрисдикції є абсолютно обмеженою та прогнозованою.

Ось і виходить наприкінці, що в найгіршому випадку можна виграти справу та скасувати податкові повідомлення-рішення, а досудове кримінальне провадження буде продовжуватись. І, ба більше, така ситуація стовідсотково відповідатиме законодавчим нормам.

Висновки. Фактично суд загальної юрисдикції є першою ланкою, яка визнає та встановлює факт наявності податкового адміністративного правопорушення, при цьому не оперуючи положеннями акта перевірки, але на підставі нього. Ця проблема може бути вирішена, зокрема, внесенням змін до КУпАП¹⁸ щодо визначення датою вчинення адміністративного правопорушення, передбаченого ст. 163¹ КУпАП¹⁹, у разі складання податкових повідомлень-рішень за результатами перевірок, дату узгодження податкового зобов'язання.

У другому випадку – використання відомостей про акт перевірки підсистеми “Податковий аудит” ІТС “Податковий блок” спричиняє очевидні описані негативні наслідки для платника податків, але, у разі невнесення податкового повідомлення-рішення, платник повністю позбавлений права нівелювати такі наслідки через звернення до суду. У цій частині пропонуємо повернутися до практики оскарження дій зі складання акта перевірки у випадках відсутності за його наслідками податкових повідомлень-рішень (у межах оскарження дій суб’єкта владних повноважень).

У третьому випадку – наявності досудового кримінального провадження, відкритого за ст. 212 КК України²⁰, видається обґрунтованим доповнити практику слідчих органів нормою, відповідно до якої рішення адміністративного суду про скасування податкового повідомлення-рішення є підставою для закриття такого кримінального провадження.

¹⁷ Кодекс адміністративного судочинства України (н 4).

¹⁸ Кодекс України про адміністративні правопорушення (н 8).

¹⁹ Там само.

²⁰ Кримінальний кодекс України (н 13).

THE MEANING AND ROLE OF THE TAX AUDIT ACT
AND ITS IMPACT ON TAX RELATIONS

ABSTRACT. Theoretical comprehension and practical application issues relating to the exercise of tax audits and their recording have passed several stages in the course of the development and establishment of Ukraine's tax system. Our State has always sought to create an efficient tax system which would have, inter alia, an efficient system to identify violations of tax legislation.

The relevance of the issues raised and the in-depth attention of practitioners to such an issue as the meaning of the tax audit act and its further impact on tax relations stems from the contradictory attitude to this document which has arisen in the course of law application over many years.

The article aims at clarifying the essence and content of the tax audit act and at analyzing its impact on further possible tax relations, with a view to developing a unified approach in law application and in the court practice of tax dispute consideration, as well as to working out proposals for further legislative consolidation of the appropriate regulation of this phenomenon.

The article highlights the essence and content of the tax audit act as a concept and analyzes three main aspects of relations under tax law in which the tax audit act will be involved after its execution.

The author turns the reader's attention to the contradictory definition of the tax audit act in the relevant legislation and in the court practice, and makes a detailed analysis of the act as an official document of a tax authority certifying the fact of a conducted audit, and separately as a document which documents the revealed violations of tax legislation. Furthermore, the author emphasizes that the position held by judges of administrative jurisdiction that the act itself does not engender any legal consequences for a taxpayer and has no impact on taxpayer's rights, obligations and legitimate interests is not unambiguously correct.

The first aspect is consideration of a case about administrative offense, in which respect the author focuses, in particular, on the current problem of delimitating the competence of administrative courts and general jurisdiction courts in the situations where there is the need to determine whether violations of tax legislation occurred. The second aspect is the role of analytical work of tax authorities and, in this regard, the indirect impact of the tax audit act on further legal relations of the audited entity – taxpayer. The third aspect is the tax audit act as the basis for commencement of a pre-trial investigation under article 212 of the Criminal Code of Ukraine.

The author arrives at the conclusion that each of the options comprises a certain inconsistency with the basic rules and other processes of legal relations development which stems from the tax audit act and, therefore, the issue of the appropriate role of the tax audit act is not adequately regulated so far; the author also suggests particular changes to be made to resolve the contradictions.

KEYWORDS: tax audit act; evidentiary information medium; bodies of the tax service; taxpayer; administrative court.