



Вих. № 305 від 20 березня 2024 року

Верховний Суд

*До уваги суддів судової палати з розгляду справ
щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів
Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду*

Асоціація правників України (далі – Асоціація, АПУ) висловлює вам свою повагу та звертається з приводу наступного.

АПУ є всеукраїнською неурядовою організацією. З моменту свого заснування у 2002 році, головною метою АПУ є зміцнення верховенства права в Україні, сприяння захисту прав людини та розвитку юридичної професії. Асоціація об'єднує понад 7000 членів різних юридичних спеціальностей, має 23 регіональних відділення та 28 профільних комітетів. Асоціація завжди готова до відкритого діалогу з органами державної влади, в тому числі судами, та уважно слідкує за тенденціями у судовій практиці.

Цим листом Асоціація звертає увагу на поширену останнім часом практику адміністративних судів щодо відмови платникам податків у відкритті провадження у справах про оскарження наказів про призначення податкової перевірки із посиланням на те, що такий спір не належить до розгляду в порядку адміністративного судочинства.

Така тенденція, як вбачається із відповідних ухвал про відмову у відкритті провадження судів першої інстанції, набирає обертів через неправильне та безпідставне застосування позиції Верховного Суду, викладеної у постанові Великої Палати Верховного Суду від 08.09.2021 у справі № 816/228/17.

На думку Асоціації, питання стосовно права на оскарження наказів про призначення перевірок є досить вразливим, а його вирішення може стати для членів Асоціації одним із важливих індикаторів справедливого та рівного ставлення судової влади до платників податків.

Окреслена проблематика носить масовий характер і є явним порушенням прав платників податків, які таким чином позбавляються права на захист, гарантованого Конституцією України, норми якої є нормами прямої дії, а також порушує принципи рівності та пропорційності, гарантовані, окрім іншого, практикою Європейського суду з прав людини.

ГЕНЕРАЛЬНІ ПАРТНЕРИ

AEQUO  ASTERS  AVELLUM  LCF

 MORIS  SAYENKO
KHARENKO  Sokolovskyi
and Partners

VB'

МІЖНАРОДНІ ПАРТНЕРИ

 GreenbergTraurig  Linklaters  WHITE & CASE

ПАРТНЕРИ

 EVERLEGAL  SIS GROUP

Більше того, суди першої інстанції з цього питання не мають єдиного правозастосовчого підходу: деякі суди все ж відкривають провадження за позовами про скасування наказів про призначення податкової перевірки, а деякі суди відмовляють у відкритті провадження (здебільшого безпідставно) із посиланням на реалізацію наказу, попри той факт, що платник податків звернувся до початку перевірки або відмовив посадовим особам контролюючого органу в допуску до перевірки.

На переконання Асоціації, такі відмови у відкритті провадження у справах про оскарження наказів на перевірку, покладають додатковий адміністративний тягар як на суди, так і на платників податків. Останні змушені звертатись до суду для оскарження результатів проведеної перевірки та чекати на вирішення справи по суті. А суди, замість швидкого розгляду справи про скасування наказу на перевірку в порядку спрощеного провадження, розглядають справи про оскарження результатів такої перевірки, що є більш ресурсозатратним процесом.

Асоціація вважає, що, окрім безпосереднього завдання шкоди платникам податків у зв'язку із застосуванням зазначеного підходу судами, така неузгоджена практика адміністративних судів негативно впливає на імідж судочинства в Україні.

Згідно зі статтею 36 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» Верховний Суд є найвищим судом у системі судоустрою України, який забезпечує сталість та єдність судової практики у порядку та спосіб, визначені процесуальним законом.

З огляду на наведене, Асоціація звертається до Верховного Суду із проханням звернути увагу на описану вище проблематику та здійснити узагальнення судової практики у справах про оскарження наказів про призначення податкової перевірки та довести його до відома судів першої та апеляційної інстанцій з метою забезпечення однакового застосування судами норм права та правових висновків Верховного Суду, викладених у постанові Великої Палати Верховного Суду від 08.09.2021 у справі № 816/228/17.

У Додатку до цього листа наведено розгорнутий огляд означеного питання.
Додаток: на 6 арк. в 1 прим.

З повагою

**Президент
Асоціації правників України**

Микола СТЕЦЕНКО

1.

Як зазначали, тенденція відмови адміністративних судів першої інстанції у відкритті провадження за позовами про скасування наказів про призначення податкової перевірки зумовлена винесенням Великою Палатою Верховного Суду Постанови від 08.09.2021 у справі №816/228/17 (далі – Постанова ВП ВС), в якій зазначено, що:

- **«такий спір не підлягає розгляду за правилами адміністративного судочинства»**, та
- **«поняття «спір, який не підлягає розгляду в порядку адміністративного судочинства» слід тлумачити ... як поняття, що стосується тих спорів, ... які взагалі не підлягають судовому розгляду»**.

Таким чином, Велика Палата Верховного Суду вважає за необхідне відступити від висновку, викладеного Верховним Судом України у постанові від 27 січня 2015 року (справа № 21-425а14)».

Відповідно до тексту Постанови ВП ВС, позивач у справі оскаржував наказ про проведення виїзної перевірки, який на момент подання позовної заяви вже був реалізований (перевірка була проведена, за наслідками перевірки було складено акт перевірки). І Велика палата Верховного Суду в Постанові ВП ВС виходить у своїх висновках саме **з факту допуску податкового органу до проведення виїзної перевірки**.

Однак, на практиці зазначені висновки тлумачаться судами першої інстанції таким чином, що абсолютно ВСІ накази про призначення податкової перевірки не можуть оскаржуватися до суду (незалежно від того був допуск чи не був, чи взагалі можливим на практиці є недопуск до перевірки, виїзна перевірка чи невиїзна, проведена перевірка чи ще ні).

І якщо зазначений підхід підлягає застосуванню до випадків, коли допуск до перевірки відбувся, то виникає питання – а чи правомірно поширювати його на випадки коли допуск не відбувся або взагалі не міг відбутись (оскільки початок перевірки не залежить від волі платників податків) у зв'язку із проведенням невиїзної перевірки платника податків?

2.

На думку Асоціації, такі відмови судів у відкритті провадження за умови, коли факт допуску винесено за дужки (наприклад, у зв'язку із невиїзною перевіркою) порушують конституційні права осіб, принцип рівності та пропорційності.

В такий спосіб суди фактично відмовляють платниками податків в реалізації конституційних прав на звернення до суду для захисту за ст.ст. 8, 55 Конституції України.

При цьому, тим самим порушуються такі основоположні права як за ч. 1 ст. 19 Конституції України, за якою «Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством».

Крім цього, вбачається не застосування судами ч. 2 ст. 124 Конституції України, відповідно до якої «Юрисдикція судів поширюється на будь-який юридичний спір та будь-яке кримінальне обвинувачення».

Законодавством (і зокрема Податковим кодексом України) встановлений вичерпний перелік передбачених законом підстав для перевірки. Тобто ніхто не може бути примушений до перевірки за відсутності для неї підстав, передбачених ПКУ.

Якщо платник податків не може ще на етапі призначення незаконної перевірки забезпечити відновлення своїх вже порушених прав та захист своїх прав від подальших порушень з боку податкового органу шляхом недопуску до перевірки через її невиїзний характер чи хоча б шляхом оскарження відповідного наказу про призначення перевірки, то

- платники податків змушені мати справу з іще більшим порушенням своїх прав
- та ініціювати судові спори вже щодо оскарження результатів незаконних перевірок,
 - які є і дорожчими для платників податків і, як наслідок, в разі задоволення позовних вимог – і для держави, яка відповідні витрати відшкодовує (як з точки зору судового збору, який сплачується у відсотковому значенні від суми спору, так і з точки зору вартості адміністрування та супроводження судової справи),
 - і більш трудозатратними як для сторін спору, так і для самого суду, адже в такому випадку суд змушений розглядати більш важкі та об'ємні справи вже по суті порушень, про які стверджує контролюючий орган за наслідками проведених незаконних перевірок, замість вирішення питання про наявність підстав у контролюючого органу для призначення перевірки (які, до речі, є немайновими справами незначної складності та зазвичай підлягають розгляду у спрощеному позовному провадженні).

Отже, Асоціація вважає, що безальтернативне застосування судами висновків Постанови ВП ВС до всіх наказів на перевірку без заглиблення в обставини справи не тільки безпосередньо порушує права платників податків та «б'є» по їхній кишені, а й створює надмірний адміністративний тягар на суди.

3.

Відповідно до даних з Єдиного державного реєстру судових рішень з проблемою відмови у реалізації свого права на оскарження наказу як рішення суб'єкта владних повноважень (за умови проведення невивізної перевірки та/або звернення платником податків до суду до початку перевірки та/або недопуску до перевірки) стикнулось вже багато¹ суб'єктів господарювання. І це враховуючи, що висновки Постанови ВП ВС почали застосовуватись лише з кінця 2021 року.

¹ За грубими підрахунками в Єдиному державному реєстрі судових рішень наявно більше 100 подібних ухвал судів першої інстанції

А.

Зокрема, Асоціації відомо про справу № 320/5934/23 за позовом Підприємства з іноземними інвестиціями «ВАЙТЕРРА УКРАЇНА» про скасування наказу про проведення документальної позапланової (!) невиїзної перевірки, в якій Київським окружним адміністративним судом було винесено ухвалу² від 21.03.2023 року, якою було відмовлено у відкритті провадження із посиланням на висновки Постанови ВП ВС з огляду на наступне:

«Отже, 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».

Суд «за замовчуванням» відмовив платнику податків у відкритті провадження, не заглиблюючись у обставини справи, що в даній справі платник податків не мав можливості чинити недопуск до перевірки з огляду на невиїзний характер перевірки.

Як відомо Асоціації з відкритих джерел, суд апеляційної інстанції підтримав висновки суду першої інстанції в такій ухвалі про відмову і зараз Верховним Судом відкрито касаційне провадження у даній справі.

Паралельно вже більше 5 місяців триває розгляд справи №320/28565/23 у Київському окружному адміністративному суді, де Підприємство з іноземними інвестиціями «ВАЙТЕРРА УКРАЇНА» вимушено оскаржувати вже результати проведеної перевірки, законність якої під питанням, у вигляді податкових повідомлень-рішень **на загальну суму більшу 42 мільйонів гривень.**

Б.

За аналогічних обставин винесено, наприклад, і Ухвалу³ Луганського окружного адміністративного суду від 03.12.2021 року у справі № 360/7597/21, де Суд відмовив у відкритті провадження за позовом ФГ «Риск» про скасування документальної позапланової невиїзної перевірки із посиланням на висновки Постанови ВП ВС та з огляду на нібито реалізацію наказу на перевірку.

У зв'язку із такою відмовою ФГ «Риск» оскаржило в суд результати такої перевірки у вигляді податкових повідомлень-рішень на загальну суму 730 177 грн (зі штрафними санкціями).

За результатами розгляду даної справи рішенням⁴ Луганського окружного адміністративного суду від 16.09.2022 року у справі № 360/1575/22, залишеного без змін постановою⁵ Першого апеляційного адміністративного суду від 01.12.2022 року (тобто за спливом майже 1 року після відмови у відкритті провадження за позовом про оскарження наказу), Суд задовольнив позов ФГ «Риск» **саме з підстав незаконності призначення податкової перевірки** (її проведено під час дії карантинного мораторію).

² В ЄДРСР за посиланням <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109718707>

³ В ЄДРСР за посиланням <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101599754>

⁴ В ЄДРСР за посиланням <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106287223>

⁵ В ЄДРСР за посиланням <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107624899>

При цьому, в рішенні суду першої інстанції зазначено, що до початку перевірки платник податків направив контролюючому органу лист щодо відмови у допуску до проведення перевірки через відсутність зазначення в наказі правових підстав для проведення перевірки. І контролюючим органом було надано відповідь про неактуальність відмови у допуску з огляду на проведення **невиїзної** перевірки.

* * *

Підсумовуючи викладене, нажаль, випадки, коли платник податків був безпідставно позбавлений права на оскарження наказу на перевірку, що фактично примушувало платника податків до проходження завідомо незаконної перевірки, а потім був змушений звертатись до суду із позовом про оскарження результатів такої незаконно проведеної перевірки, **не є поодинокими.**

В обох випадках, проілюстрованих вище в якості прикладу, платники податків ДО початку перевірки вчинили всі можливі залежні від них дії: окреслили свою позицію щодо відсутності підстав для проведення перевірки та свої наміри щодо недопуску до перевірки, звернулися до початку перевірки із позовом про скасування незаконного наказу, але, отримавши від суду відмову у відкритті провадження за таким позовом (з огляду на неправильне застосування судами першої інстанції Постанови ВП ВС), були змушені відстоювати свою позицію вже по суті здійснених донарахувань.

4.

Принагідно зазначимо, що серед судів немає єдиної правозастосовчої практики в питанні оскарження наказів про призначення податкової перевірки.

На практиці це призводить до того, що **Суди можуть опціонально:**

- **АБО** відкрити провадження за позовом про скасування наказу, вважаючи це «спором про право» і відмовити податковому органу у відкритті провадження за заявою про обґрунтованість арешту платника податків.
- **АБО** відкрити провадження за позовом про скасування наказу, однак, НЕ вважаючи це «спором про право» паралельно відкрити провадження в рамках заяви податкового органу про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків
- **АБО в порушення права на захист, гарантованого Конституцією України, взагалі** відмовити у відкритті провадження за позовом про скасування наказу із посиланням на його реалізацію, попри той факт, що платник податків звернувся ДО початку перевірки.

На підтвердження зазначеного, Асоціація хотіла б звернути окрему увагу на те, що навіть у справі № 816/228/17, в якій винесено Постанову ВП ВС, майже третина колегії Великої Палати Верховного Суду не погодились із висловленою в Постанові ВП ВС правовою позицією.

Це вбачається із опублікованої в Єдиному реєстрі судових рішень спільної Окремої думки суддів Великої Палати Верховного Суду, в якій зазначено, що:

- Предметом судового оскарження може бути будь-який індивідуальний адміністративний акт, що порушує права особи, безвідносно до факту його виконання (реалізації),
- Право на судовий захист пов`язане із самою протиправністю оскаржуваного рішення і не ставиться у залежність від наслідків його

реалізації, а виконання адміністративного акта не може виправдовувати його протиправності,

- Відмова у вирішенні зазначеного спору порушує право особи на доступ до суду, передбачене статтею 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року та частиною третьою статті 124 Конституції України».

Варто також зауважити, що навіть позиція Верховного Суду щодо (НЕ?)можливості оскарження актів індивідуальної дії **після їх реалізації** не є послідовною. Як приклад можна згадати про справу № 9901/494/21, в якій оскаржувалися Укази Президента України про призначення суддів Конституційного Суду України.

Так, Верховний Суд рік розглядав дану справу, не зміг дійти однозначного висновку по суті справи та закрит провадження. Однак, за наслідками апеляційного перегляду зазначеної справи Велика Палата Верховного Суду висловились зовсім інакше в Постанові від 16 березня 2023 року у справі № 9901/494/21⁶.

На думку Асоціації, діаметрально протилежні підходи судів щодо (не)можливості оскарження наказів на перевірку суперечать принципу верховенству права, який закріплено у Конституції України, та який є однією із засад адміністративного судочинства, а також *принципу законних очікувань, закріпленому у практиці ЄСПЛ*.

Асоціація переконана, що з метою забезпечення єдності та сталості судової практики суди не повинні допускати ситуацію коли судами по-різному тлумачаться одні і ті самі правові висновки у рішеннях суду та з одного питання приймаються різні рішення.

Суперечливі судові рішення порушують також і принцип правової визначеності як складову верховенства права, практику Європейського суду з прав людини, положення Європейської конвенції про захист прав людини та основоположних свобод.

Європейський суд з прав людини, зокрема, у рішенні "Брумереску проти Румунії" визначив, що принцип правової визначеності є одним із фундаментальних аспектів верховенства права. Для того, щоб судові тлумачення відповідали вимогам Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод необхідно, щоб судові рішення були розумно передбачуваними.

Тобто, платники податків можуть розумно передбачувати судові рішення та виправдати свої очікування від судової влади та, зокрема суддів за наявності судової практики, яка є єдиною та приведена у відповідність. Але цього й бракує судам у питаннях оскарження наказів про призначення перевірки.

5.

Оскільки тенденція із неможливістю для платника податків захистити свої права на етапі незаконного призначення перевірок, нажаль, набуває більш масового

⁶ В ЄДРСР за посиланням <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109675218>

характеру для платників податків, **дана проблема має суттєве значення для всієї правничої спільноти, зокрема в контексті:**

- **Яким чином платник податків може в законний спосіб захиститися від перевірок, які апріорі є незаконними, та**
- **Чи можна отримати захист від таких незаконних перевірок з боку АДМІНІСТРАТИВНИХ СУДІВ шляхом звернення із позовом про скасування відповідного наказу ДО початку перевірки?**

Адже Суди в Україні діють з метою захисту прав, свобод та інтересів осіб у сфері публічно-правових відносин (ст. 125 Конституції України) та на виконання інституційних завдань адміністративних судів із ефективного захисту, зокрема, і інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень, як вони зазначені в ст. 2 КАСУ,

- **чи Суди відмовляючи у відкритті провадження у подібних справах імпліцитно дозволяють податковим органам свавільно (не на підставі, не в межах повноважень та не у спосіб, визначені законом, як того вимагає ст. 19 Конституції України) призначати будь-які перевірки?**

У зв'язку із викладеним вище, Асоціація цим звертається до Верховного Суду із проханням звернути увагу на описану вище проблематику та розглянути можливість доведення до відома судів першої та апеляційної інстанцій роз'яснення щодо практичного застосування правових висновків, викладених у Постанові Великої Палати Верховного Суду Постанови від 08.09.2021 у справі №816/228/17.

Зокрема, щодо незастосування висновків, викладених у вищезгаданій Постанові у випадках, коли платник податків звернувся до суду із відповідним позовом про скасування наказу ДО початку перевірки, або скористався правом недопуску контролюючого органу до перевірки, або коли не міг скористатись правом недопуску з огляду на невиїзний характер перевірки.