

## ПРАВОВІ АСПЕКТИ ЗАХИСТУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ВІД НЕПРАВОМІРНИХ ДІЙ ФІСКАЛЬНИХ ОРГАНІВ ВЛАДИ

### LEGAL ASPECTS OF PROTECTION OF BUSINESS ENTITIES FROM ILLEGAL ACTIONS OF FISCAL AUTHORITIES

Галич Р.В., к.ю.н.,  
доцент кафедри банківського бізнесу та фінансових технологій  
Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

Рябоконт К.Ю., адвокат,  
головний юрисконсульт  
ТОВ «Рисолі Україна»

Стаття присвячена дослідженню правових аспектів захисту суб'єктів господарювання, а саме висвітленню проблемних питань взаємодії платників податків із Державною податковою службою України, а також окресленню основних способів захисту від неправомірних дій зазначеного контролюючого органу. У роботі проаналізовано низку нормативно-правових актів щодо питань, що розглядаються. Законодавство – один із найдинамічніших елементів життя суспільства, особливо якщо мова про податкове законодавство, зокрема про Податковий кодекс України. Визначено, що постійне коригування податкового законодавства зумовлене нестабільністю системи державних органів України, яка також досить часто зазнає суттєвих змін, непростою економічною ситуацією в країні, виникненням нових правовідносин, які потребують відповідного правового регулювання, а також впливом на політичну та економічну ситуацію країни певних міжнародних інституцій. Автори статті в ході аналізу зазначають, що системні проблеми в адмініструванні податків існують в Україні тривалий час, а змін зазнавали лише деякі методи податкової служби. Численні зміни законодавства та податкові реформи, які проводилися за різних складів парламенту й уряду, фактично не мали успіху, оскільки не були спрямовані на кардинальні зміни принципів адміністрування податків і просту зміну ставок податків з метою зниження податкового навантаження на платників податків задля стимулювання суб'єктів господарювання сумлінно та в повному обсязі сплачувати податки, виводити бізнес із «тіні» й уникати сумнівних схем оптимізації оподаткування, що межують із ухиленням від сплати податків. Тому авторами зосереджена особливо ретельна увага на неправомірних діях Державної податкової служби при призначенні та проведенні документальних планових і позапланових податкових перевірок, зазначенні протиправних результатів документальних планових і позапланових податкових перевірок. І насамкінець представлено й запропоновано ефективні способи захисту суб'єктів господарювання від неправомірних дій контролюючих органів.

**Ключові слова:** контролюючі органи, правовий захист суб'єктів господарювання, податкові перевірки, планові й позапланові перевірки, основні способи захисту.

The article is devoted to the study of legal aspects of protection of business entities, namely the coverage of problematic issues of interaction of taxpayers with the State Tax Service of Ukraine, as well as outlining the main ways to protect against illegal actions of the supervisory authority. The paper analyzes a number of regulations on the issues under consideration. Legislation is one of the most dynamic elements of society, especially when it comes to tax legislation, in particular, the Tax Code of Ukraine. It is determined that the constant adjustment of tax legislation is due to the instability of the system of state bodies of Ukraine, which also often undergoes significant changes, the difficult economic situation in the country, the emergence of new legal relations that require appropriate legal regulation, and the impact on the political and economic situation institutions. The authors of the article, in the course of their analysis, note that systemic problems in tax administration have existed in Ukraine for a long time, and only some methods of the tax service have changed. Numerous legislative changes and tax reforms carried out by different parliaments and governments have been virtually unsuccessful, as they have not been aimed at radically changing the principles of tax administration and simply changing tax rates to reduce the tax burden on taxpayers, to stimulate businesses to pay taxes honestly and in full, to take business out of the shadows and to avoid dubious tax optimization schemes bordering on tax evasion. Therefore, the authors pay special attention to the illegal actions of the State Tax Service in the appointment and conduct of documentary scheduled and unscheduled tax audits, indicating the illegal results of documentary scheduled and unscheduled tax audits. Finally, effective ways to protect businesses from illegal actions by regulatory authorities are presented and proposed.

**Key words:** controlling bodies, legal protection of business entities, tax inspections, scheduled and unscheduled inspections, main methods of protection.

Законодавство – один із найдинамічніших елементів життя суспільства, особливо якщо мова про податкове законодавство, зокрема про Податковий кодекс України (далі – ПК України). Постійне коригування податкового законодавства зумовлене нестабільністю системи державних органів України, яка також досить часто зазнає суттєвих змін, непростою економічною ситуацією в країні, виникненням нових правовідносин, які потребують відповідного правового регулювання, а також впливом на політичну та економічну ситуацію країни певних міжнародних інституцій. Необхідно зазначити, що системні проблеми в адмініструванні податків існували в Україні від дня, коли вона стала незалежною, з того часу змінювалися лише методи податкової служби. Численні зміни законодавства та податкові реформи, які проводилися за різних складів парламенту й уряду, фактично не мали успіху, оскільки не були спрямовані на кардинальні зміни принципів адміністрування податків і просту зміну ставок податків з метою зниження податкового навантаження на платників податків задля стимулювання суб'єктів гос-

подарювання сумлінно та в повному обсязі сплачувати податки, виводити бізнес із «тіні» та уникати сумнівних схем оптимізації оподаткування, що межують із ухиленням від сплати податків. Метою статті є висвітлення проблемних питань взаємодії платників податків із Державною податковою службою України, а також окреслення основних способів захисту від неправомірних дій зазначеного контролюючого органу. Варто також указати, що зазначені проблеми недостатньо досліджені в науковій літературі, мають епізодичні згадки, переважно практичний характер, а тому потребують ретельного аналізу.

Правовідносини щодо призначення та проведення перевірок урегульовані главою 8 ПК України. Відповідно до п. 75.1 ст. 75 ПК України, контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [1]. Державний механізм наповнення бюджету за рахунок податкових надходжень працює тільки в одному напрямі – збір податків через податкові перевірки й кримінальні справи [2]. З перелічених у наведеному вище

нормативному приписі видів перевірок на особливу увагу заслуговують документальні планові та позапланові перевірки, оскільки найбільша кількість порушень закону контролюючими органами має місце при призначенні та проведенні саме таких перевірок. Порядок проведення документальних планових перевірок урегульовано ст. 77 ПК України й Порядком формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затвердженим Наказом Мінфіну України від 02.06.2015 № 524 (далі – Порядок формування плану-графіка). Згідно з п. 77.1 ст. 77 ПК України, документальна планова перевірка повинна бути передбачена в плані-графіку проведення планових документальних перевірок. План-графік документальних планових перевірок на поточний рік оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, до 25 грудня року, що передує року, у якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки. Порядок формування, затвердження плану-графіка та внесення змін до нього, а також перелік ризиків і їх поділ за ступенями встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Унесення змін до плану-графіка проведення документальних планових перевірок на поточний рік допускається не частіше одного разу в першому й одного разу в другому кварталі такого року, крім випадків, коли зміни пов'язані зі змінами найменування платника податків, що вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок [1]. Тож єдиною підставою для проведення документальних планових перевірок платників податків є внесення таких платників до плану-графіку проведення планових документальних перевірок (далі – План-графік), а порядок унесення та підстави для проведення таких дій чітко регламентовані Порядком формування плану-графіка. Згідно з п. 77.2 ст. 77 ПК України, до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків і зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній і незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік. Порядок формування, затвердження плану-графіка та внесення змін до нього, а також перелік ризиків і їх поділ за ступенями встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [1].

Із наведених вище нормативних приписів чинного законодавства вбачається, що для відбору платника податків до Плану-графіка мають існувати ризики щодо несплати податків і зборів, невиконання іншого законодавства й періодичність проведення таких планових перевірок залежить від ступеня ризику в діяльності платників податків. Відповідно до абз. 3 та 4 п. 3 розділу 1 Порядку формування плану-графіка разом з проектом плану-графіка (коригування плану-графіка) формуються інформаційно-аналітичні довідки за кожним платником податків з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем ДФС. Після остаточного узгодження проектів планів-графіків (коригування планів-графіків) територіальні органи ДФС надають департаментам аудиту та податків і зборів з фізичних осіб засобами автоматизованої інформаційної системи «Управління документами» плани-графіки (коригування планів-графіків) з відповідними додатками та обґрунтування підстав включення платника податків до плану-графіка

(коригування плану-графіка) [3]. Отже, інформаційно-аналітичні довідки за кожним платником податків, які формуються з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем ДФС, та обґрунтування підстав включення платника податків до Плану-графіка є обов'язковими елементами, за допомогою яких складається План-графік. Згідно з п. 5 розділу 1 Порядку формування плану-графіка, план-графік складається з планів-графіків територіальних органів ДФС і затверджується Головою ДФС [3]. З вищенаведеної норми випливає, що План-графік має бути затверджено розпорядчим документом голови ДФС/ДПСУ. Варто звернути увагу на те, що на практиці контролюючі органи не можуть пояснити, 1) які саме ризики щодо несплати податків і зборів має той чи інший платник податків задля включення до Плану-графіку; 2) який саме ступінь ризику має місце в діяльності платника; 3) які саме дані інформаційно-телекомунікаційних систем ДФС/ДПСУ слугували підставою для внесення платника до Плану-графіку; 4) за який період ураховано результати діяльності платника для включення його до Плану-графіку. Більше того, частіше за все контролюючі органи не можуть надати 1) розпорядчого документа, яким затверджено План-графік; 2) витягу з Плану-графіку щодо окремого платника податків; 3) інформаційно-аналітичної довідки щодо платника податків, яка має бути додатком до Плану-графіка; 4) обґрунтування підстав включення платника податків до Плану-графіку. Необхідно зазначити, що час від часу у відповідь на адвокатські запити або в рамках виконання ухвали суду про витребування документів органи ДПСУ надають витяги з Плану-графіку та/або інформаційно-аналітичні довідки щодо платника податків. Наголошуємо, що окреслені довідки та витяги майже завжди не містять усіх або деяких ключових реквізитів документів, які обов'язково мають бути в наявності згідно з Національним стандартом України «Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації, вимоги до оформлювання документів» ДСТУ 4163-2003, затвердженим Наказом Держспоживстандарту України від 07.04.2003 № 55 [4]. Ураховуючи вищезазначене, за відсутності окреслених вище документів та інформації, підстав для включення платників податків до Плану-графіку бути не може. Тим не менше широко розповсюджені випадки включення платників до Плану-графіку за відсутності визначених законодавством умов для проведення таких дій, наслідками яких є протиправні планові перевірки з визначенням суттєвих податкових зобов'язань і штрафних санкцій, які можуть обчислюватися десятками мільйонів гривень.

Підстави проведення документальних позапланових перевірок установлені п. 78.1 ст. 78 ПК України. Варто зупинитися на підставах проведення документальних позапланових перевірок, які найчастіше використовуються податковою службою та які встановлені пп. 78.1.1 і 78.1.4 ст. 78 ПК України, а саме: Документальна позапланова перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з таких підстав: 78.1.1 – отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного, податкового та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, у якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно до валютного, податкового та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту; 78.1.4 – виявлено недостовірність даних, що містяться в податкових деклараціях, поданих платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, у якому зазначено

виявлену недостовірність даних і відповідну декларацію протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту [1].

Отже, згідно з наведеними нормативними приписами, підставами для проведення документальної позапланової перевірки можуть бути факти ненадання відповіді платником податків на письмовий запит контролюючого органу протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем його отримання, притому що в такому запиті зазначається виявлена недостовірність даних, що містяться в податкових деклараціях, і відповідна декларація, та/або отримання податкової інформації, що свідчить про порушення платником податків законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Порядком і підстави направлення запитів про отримання інформації податковою службою встановлені ст. 73 ПК України, але в більшості випадків підстав для направлення запитів, які отримують платники податків, немає й латентною метою направлення таких запитів насправді є бажання податкової призначити перевірку платника в разі ненадання таким платником відповіді на відповідний запит. Водночас необхідно пам'ятати, що, згідно з п. 18 п. 73.3 ст. 73 ПК України, коли запит складено з порушенням вимог, визначених абзацами першим-п'ятим п. 73.3 ПК України, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит [1].

Отже, під час призначення податкових перевірок співробітниками контролюючих органів допускаються численні порушення законодавства, які призводять до неправомірних результатів таких перевірок, які потрібно оскаржувати, використовуючи всі можливі способи захисту.

Згідно з п. 86.1 ст. 86 ПК України, результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка [1]. Спільним для документальних позапланових і планових перевірок є мотивування актів, які виносяться за наслідками таких перевірок, тобто обґрунтування висновків актів перевірок. Ключові аргументи, які частіше за все використовуються податковою службою для обґрунтування висновків актів перевірок, – це: 1) порушення законодавства контрагентами платника податків або постачальниками таких контрагентів по ланцюгу постачання; 2) негативна податкова інформація стосовно контрагентів платника або постачальників таких контрагентів за ланцюгом; 3) відсутність або недостатність у контрагентів платника податків або постачальників таких контрагентів за ланцюгом необхідних для ведення певної господарської діяльності основних фондів; 4) кримінальні провадження, відкриті щодо контрагентів платника податків або постачальників таких контрагентів за ланцюгом.

Будучи відокремленими суб'єктами господарювання, платники податків не можуть нести відповідальність за дії третіх осіб, а саме за порушення податкового законодавства своїми контрагентами та їхніми постачальниками за ланцюгом. При цьому чинне законодавство не зобов'язує й не наділяє юридичних осіб правом перевіряти діяльність їхніх контрагентів на предмет її відповідності законодавству, перевіряти їхню первинну документацію, дані бухгалтерського та податкового обліку тощо. Наведене судження узгоджується з актуальною правозастосовною практикою Верховного Суду, який послідовно додержується такої позиції: норми податкового законодавства не ставлять у залежність достовірність даних податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), призначених для використання в його гос-

подарській діяльності. Порушення певними постачальниками товару (робіт, послуг) у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства чи правил ведення господарської діяльності не може бути підставою для висновку про порушення покупцем товару (робіт, послуг) вимог закону щодо формування податкового кредиту, тому платник податків (покупець товарів (робіт, послуг)) не повинен зазнавати негативних наслідків, зокрема у вигляді позбавлення права на податковий кредит, за можливу неправомірну діяльність його контрагента за умови, якщо судом не встановлено фактів, які свідчать про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагента та злагодженість дій між ними [5]. Твердження, що платник податків не повинен зазнавати негативних наслідків за можливу неправомірну діяльність його контрагентів, узгоджується з позицією Європейського суду з прав людини, який у п. 71 Рішення від 22.01.2009 по справі «Булвес» АД проти Болгарії» дійшов до такого висновку: «Суд вважає, що компанія-заявник не повинна нести відповідальність за наслідки невиконання постачальником його обов'язків щодо своєчасного декларування ПДВ і, як наслідок, сплачувати ПДВ повторно разом із пенею. Суд вважає, що такі вимоги прирівнюються до надзвичайного обтяження для компанії-заявника, що порушило справедливий баланс, який повинен був підтримуватися між вимогами загальних інтересів і вимогами захисту права власності» [6].

Підкреслюємо, що, згідно з усталеною позицією Верховного Суду, податкова інформація, яка наявна в інформаційно-аналітичних базах Відповідача, стосовно контрагентів платників податків, а також податкова інформація, надана іншими контролюючими органами, не може слугувати критерієм оцінювання реальності господарських операцій, оскільки така інформація не ґрунтується на безпосередньому аналізі первинних документів і не є належним доказом у розумінні процесуального закону [7]. Отже, податкова інформація не може бути доказом протиправності дій платника податків і/або його контрагентів.

Верховний Суд послідовно додержується позиції, що законодавець не ставить умову виникнення податкових зобов'язань платника в залежність від стану податкового обліку його контрагентів, фактичного знаходження їх за місцем реєстрації та наявності чи відсутності основних фондів. Позивач не може нести відповідальність за невиконання його контрагентами своїх зобов'язань, адже поняття «добросовісний платник», яке вживається у сфері податкових правовідносин, не передбачає виникнення в платника додаткового обов'язку з контролю за дотриманням його постачальниками правил оподаткування, а саме платник не наділений повноваженнями податкового контролю для виконання функцій, покладених на податкові органи, а тому не може володіти інформацією стосовно виконання контрагентом податкових зобов'язань [8]. Тож наявність або відсутність певних основних фондів у платника податків і/або його контрагентів не може слугувати доказом нереальності й безтоварності господарських операцій між ними.

Якщо в кримінальних провадженнях стосовно контрагентів платників податків відсутній обвинувальний вирок (або постановою про звільнення від кримінальної відповідальності з не реабілітуючих обставин), який набув законної сили, відомості й інформація такого провадження не мають заздалегідь установлені сили, як це передбачено ч. 2 ст. 94 Кримінального процесуального кодексу України. Більше того, зважаючи на наявність усіх необхідних підтверджуючих документів, сама по собі наявність кримінального провадження не може бути свідченням нереальності конкретних господарських операцій, особливо враховуючи те, що, відповідно до чинного процесуального законодавства, кримінальне провадження за результатами податкової перевірки відкривається фактично автоматично. Наявність кримінального провадження може свідчити лише про можливі

порушення законодавства контрагентами та/або постачальниками контрагентів платника податків, але в будь-якому випадку таке провадження не може стосуватися податкових зобов'язань платника й тим більше слугувати доказом безтоварності господарських операцій. Підкреслюємо, що платник податків не може нести відповідальність за відсутності вини, інакше порушуються основні конституційні засади: дотримання принципу справедливості як невід'ємного елемента верховенства права (ст. 8 Конституції України); індивідуальний характер відповідальності (ст. 61 Конституції України); забезпечення доведеності вини (ст. 129 Конституції України) [9]. Твердження, що відомості й інформація кримінального провадження не мають братися до уваги в разі відсутності обвинувального вироку, відповідає практиці Верховного Суду, який зазначив, що суд апеляційної інстанції обґрунтовано не взяв до уваги й посилання контролюючого органу на наявність кримінального провадження № 3201709000000011 щодо використання реквізитів Івано-Франківського спортивно-культурного центру «Бліц» шахової асоціації незрячих України в незаконній діяльності, оскільки в зазначеному кримінальному провадженні відсутній вирок. Крім того, Верховний Суд указав, що колегія суддів не бере до уваги посилання контролюючого органу на інформацію, отриману в межах кримінального провадження № 32012110100000073 від 30.11.2012 за ознаками кримінального правопорушення, передбаченого ч. 2 ст. 205, ч. ч. 1, 2 ст. 212, ч. 1 ст. 209 КК України, стосовно посадових осіб ТОВ «Євро тек 2011», оскільки вона не стосується позивача та не спростовує факту реальності виконання умов господарського договору на постачання природного газу від 15.11.2012 № Г-12/125, укладеного між позивачем і ТОВ «Укр Енерго Холдінг» [10].

Отже, тоді як контролюючі органи мотивують висновки актів перевірок протиправними необґрунтованими твердженнями, Верховний Суд стає на сторону платників податків, спростовуючи такі аргументи податкової служби власною правозастосовною практикою. Тим не менше на підставі окреслених висновків актів перевірок контролюючі органи виносять податкові повідомлення-рішення, якими платникам податків нараховуються суттєві зобов'язання зі сплати податків і штрафні санкції за відсутності вини останніх.

Якщо говорити про документальні планові перевірки, то необхідно враховувати, що існує можливість виключення платників податків із Плану-графіку шляхом подання відповідного позову. Поданню позову має передувати певний алгоритм дій, послідовне виконання якого забезпечить перемогу в справі за таким позовом з великою часткою вірогідності. Доцільно було б спробувати витребувати адвокатськими запитами в Державної податкової служби окреслену в п. 2.1 статті інформацію та документи. У відповідь на такий адвокатський запит наведений суб'єкт владних повноважень не зможе надати всіх запитуваних документів та інформації або ж надасть документи, у яких не вистачатиме всіх необхідних реквізитів, як зазначено вище. Згідно з ч. 1 ст. 73 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), належними є докази, які містять інформацію щодо предмета доказування [11]. Відповідно до ч. 1 ст. 75 КАС України, достовірними є докази, на підставі яких можна встановити дійсні обставини справи [11]. Очевидно, що документи, які не містять ключових реквізитів ті не відповідають державним стандартам, які є обов'язковими до застосування, не можуть містити інформацію щодо предмета доказування, на їх підставі не можна встановити дійсні обставини справи, отже, такі документи не можуть бути належними та достовірними доказами в розумінні процесуального закону. Відповідно до ч. 9 ст. 80 КАС України, у разі неподання суб'єктом владних повноважень витребуваних судом доказів без поважних причин або без повідомлення причин вид, залежно від того яке ці докази мають значення, може визнати обставину, для з'ясування якої витребувався доказ, або відмовити в її

визнанні, або розглянути справу за наявними в ній доказами, а в разі неподання доказів позивачем також залишити позовну заяву без розгляду [11]. Ураховуючи нормативні приписи наведеної вище статті, у ході судового розгляду доцільно буде подати клопотання про витребування доказів, які не надано у відповідь на описаний адвокатський запит, ненадання таких доказів на виконання відповідної ухвали суду матиме наслідки, передбачені вказаною нормою, урешті-решт, призведе до задоволення позову платника податків про виключення з Плану-графіка.

Звертаємо увагу на те, що документальні планові та позапланові перевірки проводяться податковою службою на підставі відповідних наказів, копії яких мають бути надані платникам податків до початку проведення таких перевірок. Варто зазначити, якщо платник податків вважає, що підстав для проведення окремої перевірки немає й наказ про її проведення протиправний, ефективним способом захисту прав платника може бути недопущення співробітників контролюючих органів до проведення перевірки за своєчасним поданням позову про визнання протиправним і скасування зазначеного наказу. При цьому необхідно пам'ятати, що, відповідно до пп. 94.2.3 п. 94.2 ст. 94 ПК України, арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується одна з таких обставин: платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу [1]. Згідно з п. 94.10 ст. 94 ПК України, арешт на майно може бути накладено рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом [1]. Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 283 КАС України, провадження у справах за зверненням податкових і митних органів при здійсненні ними визначених законом повноважень здійснюється на підставі заяви таких органів щодо підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків [11]. Згідно з ч. 4 тієї ж статті КАС України, суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження за заявою, якщо: 1) заявлено вимогу, не передбачену частиною першою цієї статті; 2) із поданих до суду матеріалів убачається спір про право [11]. На практиці спором про право може бути адміністративна справа за позовом платника податків до контролюючого органу про визнання протиправним і скасування наказу про призначення перевірки та/або рішення керівника контролюючого органу про застосування адміністративного арешту майна.

Отже, у разі вчинення податковою службою протиправних дій щодо винесення безпідставних наказів про проведення перевірок необхідно якнайшвидше оскаржувати такі накази в судовому порядку задля уникнення ризику застосування адміністративного арешту майна платника податків.

Якщо допущення до перевірки відбулося, у більшості випадків її результатом будуть податкові повідомлення-рішення, про які йшлося вище. Відповідно до п. 56.1 ст. 56 ПК України, рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку [1]. Окресленою нормою встановлюється процедура адміністративного оскарження рішень контролюючих органів, зокрема податкових повідомлень-рішень, а також право та строк на подання позову щодо скасування зазначених рішень. У більшості випадків платники податків розпочинають оскарження спірних рішень в адміністративному порядку, тобто шляхом подання скарг на такі рішення до контролюючого органу вищого рівня. Необхідно зазначити, що скасування спірних рішень може мати вкрай негативні наслідки для контролюючого органу, який приймав таке рішення, і його посадових осіб, зокрема аж до кримінальної відповідальності. Більше того, з особистого досвіду можемо зазначити, що доволі широко розповсюджені випадки, коли контролюючий орган нижчого рівня приймає податкові повідомлення-рішення з відома та за вказівкою контролюючого органу вищого рівня.

Наведені вище скарги залишаються без задоволення за рідким винятком, оскільки контролюючому органу вищого рівня не доцільно скасовувати рішення контролюючого органу нижчого рівня, так як усі ці органи входять до єдиної структури під назвою Державна податкова служба України.

Отже, незважаючи на права платника податків, установлені ст. 56 ПК України, ключова проблема полягає в тому, що неправильно працює сама система адміністрування та збору податків, що, у свою чергу, є наслідком високого рівня правового нігілізму можновладців і всього суспільства загалом. Тим не менше в поданні адміністративних скаргах є сенс, оскільки до моменту розгляду скарги податкове зобов'язання, встановлене контролюючим органом шляхом винесення податкового повідомлення-рішення, уважається неузгодженим до моменту розгляду таких скарг, тобто такі зобов'язання не можуть стати податковим боргом і щодо них не може бути направлено податкову вимогу. Крім того, за подання подібних скарг не стягується збір або мито, такі скарги можуть розглядатися протягом 80 календарних днів з моменту їх отримання контролюючим органом вищого рівня, щодо дає платнику податків можливість підготуватися до судового оскарження відповідних рішень належним чином.

Найефективнішим способом захисту платника податків при негативних наслідках перевірки є подання позовної заяви про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень. Варто зазначити, що процедура адміністративного оскарження податкових повідомлень-рішень не обов'язково має передувати судовому оскарженню, оскільки згадана процедура не є обов'язковим способом досудового врегулювання спору. Згідно з п. 56.19 ст. 56 ПК України, коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження, а відповідно до п. 56.18, такі рішення можуть оскаржуватися протягом трьох років після їх отримання платниками, позови про скасування податкових повідомлень-рішень необхідно подавати протягом 10 календарних днів від дня отримання таких рішень або рішень контролюючого органу про відмову в задоволенні адміністративної скарги. Відповідно до п. 57.1 ст. 57 ПК України, платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого цим Кодексом для подання податкової декларації, крім випадків, установлених цим Кодексом. Водночас, згідно з п. 57.3 ст. 57 ПК України, у разі визначення гро-

шового зобов'язання контролюючим органом за підставами, зазначеними у пп. 54.3.1–54.3.6 п. 54.3 ст. 54 цього Кодексу, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу [1]. На практиці через 10 календарних днів від дня отримання таких податкових повідомлень-рішень або рішень Державної податкової служби України про відмову в задоволенні адміністративних скарг контролюючий орган нижчого рівня, який приймав податкове повідомлення-рішення, уносить зміни до електронного кабінету платника ПДВ про узгодження зобов'язання, визначеного таким податковим повідомленням-рішенням. Якщо податкове зобов'язання не є узгодженим відповідно до положень ПК України, воно не має наслідків для платника податків щодо відповідальності за його несплату. Більше того, коли таке зобов'язання є неузгодженим, воно не створює наслідків для визначення інших зобов'язань, а рішення, яким воно визначається, не має юридичної сили для посилання на нього при перевірках цього платника податків чи його контрагентів.

Отже, задля уникнення узгодження податкового зобов'язання, визначеного контролюючим, позовну заяву про скасування відповідних повідомлень-рішень необхідно подавати протягом 10 календарних днів від дня отримання таких податкових повідомлень-рішень або рішень Державної податкової служби України про відмову в задоволенні адміністративних скарг, оскільки, відповідно до абз. 4 п. 56.18 ст. 56 ПК України, при зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання протиправним і/або скасування рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили [1].

Отже, з урахуванням вищезазначеного можна з упевненістю стверджувати, що під час взаємодії платників податків і Державної податкової служби службові особи останньої постійно порушують податкове законодавство, частіше за все умисно, учиняючи протиправний перманентний і потужний тиск на платників податків, переслідуючи певну мету, яка, на жаль, не має нічого спільного з ефективною взаємодією контролюючого органу та платників податків, спрямованою на детінізацію бізнесу та наповнення бюджету легальними й цивілізованими методами. На наше переконання, при своєчасних рішучих і злагоджених діях платника податків способи захисту від неправомірних дій Державної податкової служби України, окреслені в статті, можуть бути ефективними й призведуть до позитивних правових наслідків у діяльності суб'єктів господарювання.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229–230. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 08.11.2020).
2. Контрагенты с признаками фиктивности и налоговые доначисления. *Судебная практика*. URL: [https://biz.ligazakon.net/ru/analytics/199290\\_kontragenty-s-priznakami-fiktivnosti-i-nalogovye-donachisleniya-sudebnaya-praktika](https://biz.ligazakon.net/ru/analytics/199290_kontragenty-s-priznakami-fiktivnosti-i-nalogovye-donachisleniya-sudebnaya-praktika) (дата звернення: 12.11.2020).
3. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : Наказ Міністерства України від 02.06.2015 № 524. *Офіційний вісник України*. 2010. № 57. С. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text> (дата звернення: 20.11.2020).
4. Національний стандарт України «Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації, вимоги до оформлювання документів» ДСТУ 4163-2003 : Наказ Держспоживстандарту України від 07.04.2003 № 55. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0055609-03#Text> (дата звернення: 20.11.2020).
5. Постанова Верховного Суду від 13.08.2020 у справі № 520/4829/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/90951376> (дата звернення: 24.11.2020).
6. Постанова Верховного Суду від 23.07.2020 у справі № 826/6806/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/90590983> (дата звернення: 24.11.2020).
7. Постанова Верховного Суду від 23.07.2020 № 816/1122/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/90590527> (дата звернення: 24.11.2020).
8. Рішення Європейського суду з прав людини від 22.01.2009 по справі «Булвес» АД проти Болгарії». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/SOO00553> (дата звернення: 24.11.2020).
9. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 254к/96-ВР. *Голос України*. 1996. № 128. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/> (дата звернення: 30.11.2020).
10. Постанова Верховного Суду від 22.05.2020 у справі № 815/6475/15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/89396349> (дата звернення: 24.11.2020).
11. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV. *Голос України*. 2005. № 158. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення: 05.12.2020).