

НАЛОГИ

Последствие покажет

Если налогоплательщик допустил проверяющих к началу выездной проверки, он имеет право обжаловать только ее последствия

Алексей НЕКРАСОВ • Специально для «Юридической практики»



Сегодня судебная практика в части обжалования приказов Государственной налоговой инспекции (ГНИ) о назначении проверки неоднозначна и, к сожалению, даже противоречива. При этом от тактики, выбранной плательщиком налогов в самом начале проверки, зависит дальнейшая возможность обжалования приказа о ее назначении.

Процедурные особенности

С целью проведения документальных выездных и невыездных проверок контролирующий орган должен действовать по процедуре, определенной статьями 78–79 Налогового кодекса (НК) Украины. Несоблюдение указанной процедуры позволяет налогоплательщику обжаловать приказ о ее назначении.

Например, основанием для проведения проверки часто является подпункт 78.1.4 пункта 78.1 статьи 78 НК Украины, предоставляющий право контролирующему органу провести проверку при условии выявления недостоверности данных, указанных в налоговых декларациях, поданных налогоплательщиком, если последний в десятидневный срок с момента получения запроса не пояснит причины такого несоответствия.

Таким образом, указанный подпункт позволяет выдать приказ о проведении проверки, если в ГНИ выявили несоответствие в поданной налоговой декларации; направили запрос со ссылкой на указанную причину (а не указали в общем на обязанность предоставить все документы по всем контрагентам за последние три года); не получили ответ в установленный срок или получили неисчерпывающий ответ.

Однако такая процедура часто не соблюдается, что дает налогоплательщику все основания для защиты своих нарушенных прав путем подачи административного иска об обжаловании приказа о назначении проверки.

Разделение практики

Судебную практику в этой сфере необходимо разделять на обжалование приказов о проведении выездных и невыездных проверок.

Так, если налогоплательщик при проведении невыездной документальной проверки собирает обжаловать приказ, он может делать это вне зависимости от того, началась ли проверка, составлен ли в ее результате акт и вынесено ли налоговое уведомление-решение. Примером в данном случае может служить практика как Высшего административного суда Украины (ВАСУ) — например, определение от 14 июля 2016 года по делу № К/800/8082/15, так и Верховного



При недопуске контролирующего органа к проверке налогоплательщику необходимо быть полностью уверенным в незаконности оснований ее назначения

Суда Украины (ВСУ) — постановление от 27 января 2015 года по делу № 21-425а14 и постановление от 16 февраля 2016 года по делу № 826/12651/14, выводы которых, согласно законодательству Украины, являются обязательными для административных судов низших инстанций. В указанных судебных решениях суды пришли к выводу, что вследствие отсутствия оснований для проведения проверки приказ о назначении проверки подлежит отмене, а ее последствия являются незаконными. Более того, в данных судебных решениях Верховный Суд Украины указал, что право обжаловать приказ не зависит от вида проверки (выездная она или нет).

нарушений налогового законодательства.

Такой подход имеет тенденции к изменению в пользу налогоплательщиков, что вселяет сдержанный оптимизм. Необходимо отметить, что постановление ВСУ по делу № 21-25а10 основывается на нормах утратившего силу Закона Украины «О Государственной налоговой службе на Украине», положения которого не в полной мере соответствуют действующим нормам статей 78–81 НК Украины. К тому же упомянутое постановление ВСУ прямо не содержит вывода, который повторяют суды всех инстанций.

Кроме того, в последнее время суды все чаще принимают во внимание более новые позиции ВСУ. В частности, речь идет о постановлениях ВСУ от 27 января 2015 года по делам № 826/12651/14 и № 21-425а14, в которых содержатся все-

Но если налогоплательщик допустил проверяющих к проведению выездной документальной проверки, он имеет право обжаловать исключительно последствия проверки в виде налоговых уведомлений-решений. Такой позиции придерживаются административные суды, что подтверждается постановлениями ВАСУ от 5 октября 2016 года по делу № К/800/38754/15 и от 14 июня 2016 года по делу № К/800/43549/15.

При этом суды аргументируют свою позицию устаревшим постановлением Верховного Суда Украины от 24 декабря 2010 года по делу № 21-25а10, в котором суд пришел к выводу, что именно на этапе допуска к проверке налогоплательщик может поставить вопрос о необоснованности ее назначения и проведения, реали-

зовав свое право на защиту от бесосновательного совершения налогового контроля в отношении себя. Таким образом, по мнению суда, допуск к проверке нивелирует правовые последствия процедурных нарушений, допущенных контролирующим органом при ее назначении.

В данном случае следует обратить внимание на часть 1 статьи 244² Кодекса административного судопроизводства Украины, согласно которой вывод ВСУ о применении нормы права является обязательным для всех субъектов властных полномочий, которые применяют в своей деятельности нормативно-правовой акт, содержащий данную норму права. При этом такой вывод должен быть изложен в

постановлении, принятом по результатам рассмотрения дела на основаниях, предусмотренных подпунктами 1 и 2 части 1 статьи 237 данного Кодекса

Другими словами, профильный кодекс гласит, что выводы Верховного Суда Украины являются обязательными при применении исключительно одной и той же нормы материального права.

Устаревший пример

Необходимо обратить внимание на уже упомянутое постановление от 24 декабря 2010 года. В данном судебном решении Верховный Суд Украины делает выводы на основании Закона Украины «О государственной налоговой службе на Украине», утратившего силу более трех лет назад. При этом споры, в которых суды приходят к выводу о невозможности обжалования приказа после допуска к проверке, базируются на Налоговом кодексе Украины.

Таким образом, вполне очевидно, что, во-первых, выводы Верховного Суда Украины, изложенные в постановлении от 24 декабря 2010 года, не могут быть применимы к сегодняшним искам об обжаловании приказов о проведении выездных проверок, так как имеет место применение разных норм права.

Во-вторых, согласно выводам Верховного Суда Украины, изложенным в постановлениях от 27 января 2015 года и от 16 февраля 2016 года, право обжаловать решение контролирующего органа не зависит от вида проверки, а значит, налогоплательщик имеет право обжаловать приказ как при наличии, так и при отсутствии допуска к ее проведению.

Однако ввиду того, что на практике суды в подавляющем большинстве ссылаются на постановление от 24 декабря 2010 года, налогоплательщику следует согласовать тактику дальнейших действий именно на этапе допуска к выездной проверке: либо допустить контролирующий орган к проверке и де-факто утратить возможность обжаловать приказ о ее назначении, либо не допустить проверяющих к проверке, сохранив возможность обжаловать приказ.

Таким образом, при выборе тактики налогоплательщику не стоит забывать о необходимости быть полностью уверенным в незаконности оснований назначения выездной проверки. В противном случае, если контролирующий орган не будет допущен к проведению проверки, что впоследствии признают незаконным (например, будет отказано в иске об обжаловании приказа о назначении проверки), налогоплательщику может грозить административный арест имущества в порядке, предусмотренном статьей 94 Налогового кодекса Украины.

НЕКРАСОВ Алексей — старший юрист АФ Pragma, г. Киев

МНЕНИЯ

Сдержанный оптимизм



Игорь РЕУТОВ, руководитель департамента АФ «Грамацкий и Партнеры»

Судебная практика, которую формирует ВАСУ, все еще демонстрирует приверженность позициям, выработанным Верховным Судом Украины в 2010 году. С тех пор административные суды первой, апелляционной и кассационной инстанций, ссылаясь на постановление ВСУ по делу № 21-25а10 от 24 октября 2010 года, приходят к выводу о том, что если налогоплательщик допустил проверяющих к проведению проверки, то в дальнейшем предметом рассмотрения может быть только суть выявленных

смысла выводы о том, что нарушение налоговым органом процедурных требований пунктов 78.1.1 пункта 78.1 статьи 78 НК Украины приводит к признанию проверки недействительной, а также к отсутствию ее правовых последствий.

Модернизированное изложение



Дмитрий БОНДАРЧУК, юрист ЮК FCLEX

Административные суды при рассмотрении дел, в которых обжалуется приказ о назначении налоговой проверки, часто ссылаются на вывод Верховного Суда Украины, изложенный в постановлении от 24 декабря 2010 года по делу № 21-25а10,

о том, что истец в случае несоответствия приказа о назначении налоговой проверки, исходя из статей 11¹, 11² Закона Украины «О государственной налоговой службе на Украине», имеет лишь возможность не допустить налоговиков к проведению проверки.

Хотя вышеуказанный закон уже утратил силу, но выводы Верховного Суда Украины до сих пор остаются актуальными. По большому счету статьи 11¹, 11² Закона Украины «О государственной налоговой службе на Украине» сегодня в более модернизированном виде изложены в главе 8 Налогового кодекса Украины.

То есть при несоответствии законодательству приказа о назначении проверки налогоплательщик может не допустить налоговиков к проведению проверки. В противном случае обжалование такого приказа в судебном порядке будет безрезультатным.