

**В.А. ШОКРУТА**

*Валентина Артемієвна Шокрута, аспірантка  
Інституту держави і права імені В.М. Корецького  
НАН України\**

## **ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОЇ РЕГЛАМЕНТАЦІЇ ПОРЯДКУ ПРОВЕДЕННЯ КАМЕРАЛЬНОЇ ПЕРЕВІРКИ ТА ОСКАРЖЕННЯ ЇЇ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІД ЧАС КАРАНТИНУ**

**Постановка проблеми.** Питання правової регламентації сплати податкових платежів та податкового боргу є одним із актуальніших у сфері оподаткування на даний час. Ефективність податкового адміністрування впливає передусім на питання підвищення показників сплати податків і зборів і є важливою частиною діяльності контролюючих органів.

Основною формою податкового адміністрування є податкова перевірка. Саме ця форма контролю є найбільш ефективною для виявлення та стягнення повної суми податкових зобов'язань.

Залежно від видів податкового контролю зміст податкової перевірки охоплює дослідження документів податкового обліку і звітності, в яких відображаються результати фінансово-господарської діяльності платників податків протягом звітного періоду, обстеження приміщень, що використовуються або пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування та інші форми податкового контролю.

У зв'язку з поширенням коронавірусного захворювання (далі – «COVID-19») в Україні було введено мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок. Поряд із тим законодавством передбачено можливість проведення камеральних перевірок податкової звітності під час карантину.

У межах проведення камеральних перевірок платники податків почали отримувати запити про надання інформації. Зазначені запити стосуються насамперед перевірки суті задекларованих показників, що відповідно до пп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) не є предметом камеральної перевірки. Таким чином, відповідні запити контролюючих органів є спробою провести документальну перевірку в період дії заборони на її проведення.

Тому виникає ризик, що результатом надання відповідей на такі запити можуть бути необґрунтовані донарахування грошових зобов'язань.

Відповідно до податкового законодавства та судової практики перевірка правильності декларування окремих показників податкової звітності є предметом камеральної перевірки в той час, як аналіз документів по суті є предметом документальної перевірки. Таким чином, перевірка показників податкової звітності по суті під час карантинних заходів – це перевищення повноважень податкових органів України.

Тому такі дії податкових органів є неправомірними.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженням питань порядку оскарження неправомірного донарахування грошових зобов'язань в межах проведення податкової перевірки займалися такі вчені, як Ю.Б. Іванова, Н.К. Ісаєва, М.П. Кучерявенко, Г.Г. Нестеров, Н.Ю. Пришва, Л.А. Савченко, А.І. Худякова та інші науковці.

**Метою статті** є дослідження правомірності донарахування грошових зобов'язань у межах проведення камеральної перевірки та оскарження таких рішень податкових органів під час карантину.

**Виклад основного матеріалу.** За даними Міністерства фінансів України, станом на 1 серпня 2020 р. до державного бюджету України було зараховано 422 095 млн грн податкових надходжень, що становить 71,73 % від загальної кількості доходів у державний бюджет України і містить податки, сплачені за результатами податкових перевірок<sup>1</sup>.

Зазначені дані підтверджують ефективність здійснення податкового контролю в Україні.

Податковий контроль є самостійним напрямом державного фінансового контролю. Він розглядається як одна з функцій державного управління податковою системою України. Ефективність реалізації податкової політики держави та функціонування всієї податкової системи значною мірою визначається діяльністю контролюючих органів у сфері забезпечення додержання податкового законодавства платниками податків.

Таким чином, особливим видом державного фінансового контролю, що здійснюється контролюючими органами України є податковий контроль.

Відповідно до чинного законодавства України, податковий контроль здійснюється в конкретних формах, які мають обов'язкове законодавче закріплення. При цьому формою податкового контролю є сукупністю конкретних організаційно-процесуальних заходів, які здійснюються уповноваженими суб'єктами в про-

цесі контрольної діяльності. Такими формами, зокрема, є облік платників податків, бухгалтерський облік податкових надходжень, контроль за відповідністю витрат фізичних осіб їх доходам та податкові перевірки.

Податкова перевірка є таким способом податкового контролю, за допомогою якої контролюючі органи у сфері оподаткування попереджають, виявляють, забезпечують, припиняють порушення податкового законодавства платниками податків та зборів<sup>2</sup>.

М.П. Кучерявенко визначає податкову перевірку як діяльність контролюючих органів, а в деяких випадках аудиторських організацій, з аналізу і дослідження первинної облікової й звітної документації, що пов'язана зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасності й повної сплати податків та зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності<sup>3</sup>.

Таким чином, дослідник розглядає податкову перевірку як систему контрольних заходів щодо аналізу первинної облікової і звітної документації, що пов'язана зі сплатою податкових платежів.

При цьому Л.А. Савченко розуміє перевірку як систему контрольних дій щодо вивчення окремих ділянок фінансово-господарської чи адміністративно-розпорядчої діяльності відповідного об'єкта<sup>4</sup>.

Дійсно, контрольна діяльність в галузі оподаткування є одним із найважливіших напрямів адміністративної діяльності контрольних органів та державного контролю в Україні.

Саме податкова перевірка є найбільш ефективною з точки зору виявлення та стягнення недоїмок, забезпечення податкових надходжень до державного бюджету. Таким чином, податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль за повнотою і правильністю обчислення податків і зборів, який може бути реалізований шляхом порівняння податкових розрахунків (декларацій), поданих платниками податків, з фактичними даними щодо їх фінансово-господарської діяльності.

На сьогодні законодавче забезпечення проведення податкових перевірок є проблемним питанням, що містить велику кількість колізій між нормативно-правовими актами різних рівнів. У певних випадках підзаконні нормативно-правові акти податкових органів, які конкретизують положення законодавства, звужують або навіть порушують законні права та інтереси платників податків при здійсненні перевірок.

Правова регламентація податкових перевірок впливає насамперед на вдосконалення організації та здійснення податкового контролю в Україні. Класифікувати податкові перевірки за видами слід з урахуванням усієї сукупності принципових особливостей їх організації та проведення. Дійсно, кожна податкова перевірка поєднує в собі особливості, які є підставами для класифікації податкових перевірок за спільними ознаками їх регламентації та порядку здійснення.

Відповідно до ст. 75 Податкового кодексу України контролюючі органи мають право проводити: камеральні перевірки; документальні планові перевірки; документальні позапланові перевірки; документальні виїзні перевірки; документальні невиїзні перевірки; фактичні перевірки<sup>5</sup>.

Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень.

Як вже зазначалося, відповідно до п. 52<sup>2</sup> підрозділу 10 розділу XX ПКУ запроваджено мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок на період з 18 березня 2020 р. по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину (далі – податковий мораторій), встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України COVID-19.

Податковий мораторій не поширюється на такі види перевірок: камеральні перевірки з підстав зазначених пп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 ПКУ; документальні позапланові перевірки з підстав, визначених пп. 78.1.8 п. 78.1 ст. 78 ПКУ; фактичні перевірки в частині порушення вимог законодавства в частині: обліку, ліцензування, виробництва, зберігання та транспортування пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; цільового використання пального та спирту етилового платниками податків; обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками; здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального, з підстав, визначених пп. 80.2.2, 80.2.3 та 80.2.5 п. 80.2 ст. 80 ПКУ<sup>6</sup>.

Відповідно до пп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 ПКУ камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків, та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального<sup>5</sup>.

Предметом камеральної перевірки є своєчасність подання податкової звітності, реєстрації податкових накладних, сплати податків виключно на підставі даних, що зберігаються (обробляються) у відповідних інформаційних базах<sup>7</sup>.

Г.Г. Нестеров звертає увагу, що камеральна податкова перевірка – це прямиий обов'язок податкового органу, тому вона охоплює майже 100 відсотків платників податків<sup>8</sup>.

Така позиція є справедливою з огляду на обов'язок перевірки наявності та достовірності заповнення всіх обов'язкових реквізитів платником податків під час проведення камеральних перевірок податковими органами України.

Верховний Суд України звертає увагу, що камеральною перевіркою охоплюються лише ті показники документів, які належать до податкової звітності та мають значення для правильності обчислення платником об'єкта оподаткування й суми податку, що підлягає сплаті до бюджету. Перевірка будь-яких відомостей, витребування в платника додаткової інформації та документів, подання яких разом з податковою декларацією чинним законодавством не передбачено, камеральною перевіркою не охоплюється<sup>9</sup>.

Таким чином, при проведенні камеральних перевірок податкові органи України мають право перевіряти податкову звітність на наявність арифметичних або методологічних помилок, досліджувати логічний зв'язок та узгодженість відповідних показників безпосередньо декларації, а також додатків до неї, порівнювати показники декларацій за поточний і попередні звітні періоди тощо.

Перевірка декларування окремих показників по суті є предметом документальної перевірки – планової або позапланової, що підтверджується практикою Верховного Суду України у справах № 806/360/17<sup>10</sup>, № 808/103/17<sup>11</sup> та інших.

Проте під час Податкового мораторію платники податків почали отримувати запити про надання інформації в межах проведення камеральних перевірок. Зазначені запити стосуються передусім перевірки суті задекларованих показників, що не є предметом камеральної перевірки. Відповідні запити контролюючих органів є спробою провести документальну перевірку в період заборони її проведення.

Відповідно до податкового законодавства та судової практики такі дії податкових органів неправомірні.

На жаль, як справедливо зазначає Н.К. Ісаєва, у процесі проведення перевірки дії податкових органів можуть бути неправомірними та порушувати права й інтереси платників податків<sup>12</sup>. Про це свідчать численні оскарження їх дій до суду.

Неправомірні дії податкових органів, які порушують права платників податків, підлягають оскарженню як в судовому, так і в адміністративному порядку.

Відповідно до ст. 55 Конституції України, права та свободи людини і громадянина захищаються судом. Кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб<sup>13</sup>.

Проте процедура оскарження результатів податкових перевірок, дозволених під час карантину, зазнала низки змін.

Для дотримання санітарних обмежень платникам податків необхідно подавати заперечення та зауваження на акт перевірки через Електронний кабінет платника податків. З метою забезпечення права платника податків взяти участь у розгляді заперечення, такий розгляд здійснюється за допомогою Skype.

З урахуванням вищезазначеного, слід звернути увагу на те, що податкові органи України допускають порушення прав платників податків під час введеного Податкового мораторію, що суттєво ускладнює оскарження неправомірних рішень контролюючих органів платниками податків у зв'язку з санітарними обмеженнями COVID-19.

**Висновки.** На підставі проведеного дослідження можна також зробити такі узагальнюючі висновки:

1. Податкова перевірка як найбільш ефективна форма контрольної діяльності в галузі оподаткування є одним із найважливіших напрямів адміністративної діяльності податкових органів та державного контролю в Україні, особливо в умовах запровадження карантинних заходів.

2. Для забезпечення передбачених обмежень у зв'язку з COVID-19 податкові органи України мають право на проведення камеральної перевірки, проте під час такої перевірки мають місце випадки, коли посадові особи перевищують свої повноваження, запитуючи додаткову інформацію, що виходить за межі предмета камеральної перевірки. Такі дії можна розглядати як спробу провести документальну перевірку в період заборони її проведення.

3. Випадки перевищення повноважень посадових осіб податкових органів України під час податкового мораторію зумовлюють необхідність вдосконалення відповідних механізмів реалізації прав платників податків на оскарження неправомірних дій податкових органів. Тобто під час карантинних заходів порядок оскарження неправомірних дій податкових органів повинен враховувати реальні можливості платника діяти в умовах карантину.

<sup>1</sup> Статистика Міністерства фінансів України «Доходи держбюджету України» від 25.07.2020 р. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/>

<sup>2</sup> Голядова Т.О. Податкові перевірки як форма податкового контролю: особливості електронної перевірки. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. Вип. 27. С. 26–28 (Серія «Юриспруденція»). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu\\_jur\\_2017\\_27\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2017_27_9)

<sup>3</sup> Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник. Харків : Право, 2013. 536 с.

<sup>4</sup> Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: [монографія] / Л.А. Савченко. Ірпінь: Акад. держ. подат. служби України, 2001. 407 с.

<sup>5</sup> Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змін та доп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

<sup>6</sup> Закон України № 533-IX від 17.03.2020 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)».

<sup>7</sup> Лист Державної фіскальної служби України «Камеральна перевірка без наслідків надасть право на подання «уточнень» від 17.11.2017 року. URL: <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/316925.html>

<sup>8</sup> Нестеров Г.Г. Налоговый контроль: учеб. пособие / Г.Г. Нестеров, Н.А. Попонова, А.В. Терзида. – 2-е изд., перераб. и доп. Москва: СКСМО, 2009. 384 с.

<sup>9</sup> Постанова Верховного суду України від 28 травня 2019 року № 826/19473/14. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/82080087>

<sup>10</sup> Постанова Верховного Суду України від 10 червня 2020 року № 806/360/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/89757403>

<sup>11</sup> Постанова Верховного Суду України від 06 травня 2020 року № 808/103/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/89111223>

<sup>12</sup> Ісаєва Н.К. Оскарження рішень податкових органів та їх посадових осіб у контексті конституційних прав людини і громадянина в Україні / Н.К. Ісаєва // *Часопис Київського університету права*. 2013. № 3. С. 113–116.

<sup>13</sup> Конституція України від 28 червня 1996 року із наступними змінами і доп. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

#### Резюме

**Шокрута В.А. Особливості правової регламентації порядку проведення камеральної перевірки та оскарження її результатів під час карантину.**

Стаття присвячена аналізу актуальних правових та теоретичних проблем пов'язаних з процесом правової регламентації порядку проведення камеральної перевірки та оскарження її результатів під час карантину. Розглядаються особливості правового регулювання порядку проведення податкової перевірки і зокрема фінансової сфери. Здійснено науковий аналіз деяких теоретичних питань, вирішення яких пов'язане з удосконаленням законодавства України, що регулює зазначену сферу відносин.

**Ключові слова:** податки, податкова перевірка, податкова політика, контролюючі органи України, камеральна перевірка, COVID-19.

#### Резюме

**Шокрута В.А. Особенности правовой регламентации порядка проведения камеральной проверки и обжалования ее результатов во время карантина.**

Статья посвящена анализу актуальных правовых и теоретических проблем, связанных с процессом правовой регламентации порядка проведения камеральной проверки и обжалования ее результатов во время карантина. Рассматриваются особенности правового регулирования порядка проведения налоговой проверки и, в частности, финансовой сферы.

Осуществлен научный анализ некоторых теоретических вопросов, решение которых связано с усовершенствованием законодательства Украины, регулирующего указанную сферу отношений.

**Ключевые слова:** налоги, налоговая проверка, налоговая политика, контролирующие органы Украины, камеральная проверка, COVID-19.

#### Summary

**Valentyna Shokruta. Distinctions of legal regulation of the procedures for conducting an in-house audit and appealing its results during the isolation period.**

The article is devoted to the analysis of current legal and theoretical problems related to the process of legal regulation of the procedure for conducting an in-house inspection and appealing its results during quarantine. Peculiarities of legal regulation of the procedure for conducting a tax audit and in particular the financial sphere are considered.

The main form of tax administration is tax audit. This form of control is the most effective for detecting and collecting the full amount of tax liabilities.

Depending on the types of tax control, the content of the tax audit includes research of tax accounting documents and reporting, which reflects the results of financial and economic activities of taxpayers during the reporting period, inspection of premises used or related to the maintenance of taxable objects and other forms of tax control.

A moratorium on documentary and factual inspections has been introduced in connection with the spread of COVID-19 in Ukraine. In addition, the legislation provides for the possibility of in-house inspections of tax reporting during quarantine.

As part of in-house inspections, taxpayers began receiving requests for information. These requests relate, first of all, to the verification of the essence of the declared indicators, which according to the Tax Code of Ukraine is not the subject of in-house inspection. Thus, the relevant requests of the supervisory authorities are an attempt to conduct a documentary inspection during the period of the ban on its conduct.

Therefore, there is a risk that the response to such requests may result in unreasonable accruals.

In accordance with tax legislation and case law, verification of the correctness of the declaration of certain indicators of tax reporting is the subject of in-house audit, while the analysis of documents is essentially the subject of documentary audit. Thus, the verification of tax reporting indicators in essence during quarantine measures is an excess of the powers of the tax authorities of Ukraine.

Therefore, such actions of the tax authorities are illegal. A scientific analysis of some theoretical issues, the solution of which is related to the improvement of the legislation of Ukraine governing this area of relations.

**Key words:** taxes, tax audit, tax policy, regulatory authorities of Ukraine, in-house audit, COVID-19.