

ЩОДО ПОРЯДКУ ПРОВЕДЕННЯ КАМЕРАЛЬНОЇ ПЕРЕВІРКИ

Ключові слова: податковий контроль, процесуальна форма, податкова перевірка, камеральна податкова перевірка, платник податків.

Пріоритетом нової парадигми адміністрування податків має стати поточний контроль, який передбачає постійний контроль за процедурою податкової звітності платників податків, правовою формою якого є камеральна податкова перевірка. Проблеми правового регулювання форм та методів податкового контролю є предметом дослідження таких вчених як: А.В. Бризгаліна [1], М.В. Кустової [2], М.П. Кучерявенка [3], Д.В. Вінницького [4], О.А. Ногіної [5], С.І. Бєлової [6], Г.В. Петрової [7]. Проте, як правило, податковий контроль досліджується в системі фінансового контролю, а низка проблемних питань залишається поза увагою, в тому числі й питання організації та проведення одного із видів податкової перевірки — камеральної.

Метою статті є вироблення на базі дослідження сучасної практики закріплення відносин, які виникають при здійсненні камеральної податкової перевірки, пропозицій, спрямованих на вдосконалення відповідних положень Податкового кодексу України.

Почати науковий аналіз доцільно з цілком логічної тези О.А. Ногіної, яка звертає увагу на те, що суворо регламентована правовими нормами діяльність спеціально уповноважених державних органів у всіх сферах податкових відносин, у тому числі при проведенні податкових перевірок, виступає основою для формування організаційно-правового механізму податкового процесу. При цьому правову форму здійснення контрольної діяльності вчена визнає суворо процесуальною [6, с. 38]. Дійсно, контрольна діяльність в галузі оподаткування є одним із найважливіших напрямів публічно-управлінської діяльності взагалі та державного фінансового контролю зокрема, і здійснення її в процесуально-правовій формі є необхідністю. Процесуальна характеристика податкового контролю дозволяє виділити низку притаманних їй ознак: формальна визначеність, впорядкованість, послідовність, чіткість, системність, що в цілому й створює порядок у діяльності контролюючих суб'єктів, підпорядковує її суворим процесуальним вимогам. Саме тому вкрай важливим є чітке законодавче закріплення всіх процедурних аспектів проведення податкових перевірок, зокрема, камеральних. Такий вид податкової перевірки вперше набув свого законодавчого закріплення в 2010 р. з прийняттям Податкового кодексу України (далі — ПК України).

Так, відповідно до п.п. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 ПК України камеральною є перевірка, яка проводиться у приміщенні органу державної податкової служби (далі — орган ДПС) виключно на підставі і даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків посадовими особами органу ДПС [8]. Ці податкові перевірки в механізмі податкового контролю займають одне з провідних місць з огляду на декілька причин. По-перше, це спрощений порядок їх організації та проведення порівняно з документальними перевірками. Так, посадові особи органів ДПС мають право здійснювати камеральну перевірку без будь-якого спеціального рішення керівника органу або направлення на її проведення; при цьому згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не є обов'язковою. Законодавець не визначає й підстав проведення камеральних перевірок, а це означає, що вся податкова звітність підлягає камеральній перевірці суцільним порядком. І, по-друге, зазначені перевірки є основним способом відбору з числа

платників податків тих, діяльність яких потребує більш детального аналізу в процесі проведення документальних перевірок.

Виходячи з цього, окремі вчені виділяють таку особливість камеральних перевірок як обумовленість їх проведення обов'язком працівників контролюючих органів, здійснення їх автоматично при поданні зобов'язаними особами відомостей до контролюючого органу [9, с. 138]. Така позиція потребує уточнення, і в цьому випадку, мабуть, відбувається об'єднання дій контролюючого органу щодо проведення податкової перевірки та порядку прийняття податкової звітності, хоча законодавча конструкція їх розмежовує. Безумовно, головним обов'язком податкових органів є здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, що і є засадою формування повноважень податкових органів. Як цілком вірно зазначає Г.Г. Нестеров, камеральна податкова перевірка — це прямий обов'язок податкового органу, тому вона й охоплює майже 100 відсотків платників податків [10, с. 258]. Такої ж позиції дотримується і ДПС України. Так, відповідно до п. 2.2 Наказу ДПА України від 7 червня 2011 р. № 333, зареєстровані в органі ДПС декларації підлягають камеральній перевірці, після проведення якої податковий інспектор зобов'язаний зробити відповідну позначку в декларації як при виявленні фактів порушень податкового законодавства, так і за їх відсутності [11].

Аналіз такої особливості камеральної перевірки як автоматичність її проведення при поданні зобов'язаними особами податкової звітності передбачає звернення уваги на один аспект. Справа в тому, що прийняття податкової декларації податковим органом не охоплюється безпосередньо змістом камеральної перевірки. Прийняття останньої є обов'язком органу ДПС (п. 49.8 ст. 49 ПК України), і в цьому випадку податковий інспектор має перевірити лише наявність і достовірність заповнення всіх обов'язкових реквізитів платника, передбачених п. 48.3 та п. 48.4 ст. 48 ПК України (наприклад, повне найменування, код платника згідно з ЄДРПО, податковий номер тощо) [8]. Інші показники, зазначені в поданій податковій звітності, перевіряються виключно після її реєстрації під час камеральної перевірки, і повноваження посадових осіб в цьому випадку є значно ширшими і охоплюють вже інше коло питань. До основних завдань камеральної перевірки можна віднести наступні: перевірка правильності застосування розміру податкових ставок (наприклад, нульової або знижених ставок податку на підакцизні товари) та курсу гривні до євро, необхідного для обчислення податкових зобов'язань; правомірності застосування податкових пільг із урахуванням Довідника пільг, наданих чинним законодавством зі сплати податків та зборів; правильності обчислення штрафних санкцій (п. 50.1 ст. 50 ПК України) та/або пені (п.п. 129.1.2 п. 129.1 ст. 129 ПК України), які зазначаються внаслідок виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної у попередніх звітних періодах тощо. В ході камеральної перевірки необхідно здійснити порівняння показників податкової звітності з наявною податковою інформацією про господарські операції платника, що містяться у складі автоматизованих інформаційних систем АРМ «Пошук», АРМ «Облік платників», АІС «Галузь», АІС «Аудит», АІС «Розширений пошук у схемах, що використовуються суб'єктами господарювання з метою мінімізації об'єктів оподаткування та ухилення від сплати податків» та інших програмах [11].

Організація та проведення податкових перевірок вимагає детального процедурного їх регламентування, закріплення вичерпного переліку прав і обов'язків податкових органів, що дозволить обмежити протизаконні дії щодо платників податків, а в останніх створить впевненість у захисті з боку держави, яка розглядає платника податків не як

потенційного правопорушника, а як партнера. З огляду на це навряд чи можна визнати досконалим закріплення порядку проведення саме камеральних перевірок. На сьогодні невирішеними на законодавчому рівні залишаються питання щодо строків проведення останніх та витребування відповідних документів. Це питання ДПС намагається вирішити самотійно, при цьому відповідні положення містяться як на рівні наказів ДПС, так і передбачаються за окремими видами податків на рівні листів податкових органів, що є неприпустимим. Так, при проведенні камеральних перевірок за справлянням акцизного податку та збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства (далі — ЗРВСХ) передбачаються такі строки як: 15 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання податкової декларації з акцизного податку та 30 — з ЗРВСХ [11]. Камеральна перевірка з екологічного податку, місцевих податків та зборів передбачає вже інші строки: 30 та 60 календарних днів [12]; податкова звітність з податку на прибуток повинна бути камерально перевірена до настання термінів подачі наступної за поданою звітністю [13]. За іншими податками та зборами, справляння яких передбачено ст. 9–11 ПК України, це питання взагалі залишається неврегульованим. Вважаємо, що зазначена прогалина податкового законодавства може викликати зловживання з боку податкових органів щодо затягування камеральних перевірок. В цьому контексті вбачається доцільним внести доповнення до п. 76.1 ст. 76 ПК України, де закріпити, що камеральна перевірка проводиться посадовими особами органу ДПС протягом трьох місяців з дня надання платником податків податкової звітності.

Таким чином, камеральній перевірці підлягають всі податкові декларації, надані платником податків, незалежно від встановленої ПК України періодичності їх надання. Мабуть, така пропозиція викличе запитання з приводу саме такого терміну. Логіка видається простою: по закінченню зазначеного строку податкові органи не вправі здійснювати камеральну перевірку, проте мають можливість включити такого платника ще до наступного квартального плану-графіку проведення документальних перевірок вже з дотриманням вимог, передбачених ст. 77 ПК України.

І останній момент, який потребує уваги при дослідженні порядку проведення камеральної перевірки, — це витребування документів. Це питання прямо пов'язано з такою особливістю камеральної перевірки як її предмет. Податкове законодавство РФ ширше підходить до врегулювання цього питання. Так, відповідно до ч. 1 ст. 88 ПК РФ, камеральна податкова перевірка проводиться на підставі податкових декларацій та документів, наданих платником податків, а також інших документів щодо діяльності платника, які є в базі даних податкового органу [14, с. 324]. Таким чином, наявність у податкового органу інформації про діяльність платника податків виступає в якості самотійної підстави для початку перевірки. Тобто камеральна податкова перевірка може розпочатися й без подання податкової декларації.

В Україні це питання врегульовано по-іншому. Згідно з п. 76.1 ст. 76 ПК України, предметом камеральної податкової перевірки може бути виключно податкова звітність [8]. Можна дійти висновку, що документи надаються платником податку до податкового органу без процедури витребування, їх перелік визначається не особистим рішенням перевіряючого, а законом (Гл. 2 ПК України визначає зміст податкової звітності). Проте органи ДПС за загальним правилом мають право отримувати від платників податків інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків (пп. 20.1.6 п. 20.1 ст. 20 ПК України) [8]. Зазначена норма не передбачає конкретного та вичерпного переліку витребуваних документів, що означає можливість отримання контролюючими

суб'єктами й первісних облікових документів, що фактично призводить до здійснення податковим органом не камеральної, а документальної невиїзної перевірки. Таке становище суперечить безпосередньо предметній характеристиці камеральної перевірки. Саме тому вбачається необхідним доповнити п. 76.1 ст. 76 ПК України, де закріпити, що в разі виявлення фактів, які свідчать про порушення платником податків чинного законодавства, посадова особа органу ДПС на підставі пп. 20.1.6 п. 20.1 ст. 20 ПК України готує звернення до платника щодо надання пояснення та документального їх підтвердження. При цьому, витребування інформації, не пов'язаної з поданою податковою звітністю, заборонено.

При дослідженні теми цієї статті хотілося б зупинитися ще на одному аспекті — це оформлення камеральної перевірки, що залежить від результатів проведення останньої. Статтею 86 ПК України встановлено загальний порядок оформлення податкових перевірок [8]. Відповідно до цієї статті, за результатами податкових перевірок складається довідка чи акт. Довідка — це службовий документ, який підтверджує факт проведення невиїзної документальної або виїзної планової чи позапланової перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, є носієм доказової інформації про невстановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання. Під актом слід розуміти службовий документ, який підтверджує факт проведення невиїзної документальної або виїзної планової чи позапланової перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог податкового та іншого законодавства суб'єктами господарювання [8]. Виключенням з цих узагальнених вимог є саме камеральна перевірка. Справа в тому, що відповідно до п. 86.2 ст. 86 ПК України за результатами такої перевірки передбачено складання акту у двох примірниках, який підписується посадовими особами органу, який проводив перевірку, і після реєстрації в податковому органі вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків у порядку, визначеному ст. 42 ПК України [8].

Таким чином, якщо під час проведення камеральної податкової перевірки не було виявлено помилок чи суперечливих даних в наданих податкових розрахунках, посадова особа податкового органу підписує податкову декларацію та на титульному аркуші останньої проставляє відповідну дату без окремого складання довідки. Незрозумілим представляється відсилка законодавця до ст. 42 ПК України щодо порядку вручення та підписання акту за результатами камеральної перевірки. Насамперед, треба звернути увагу, що ст. 42 має назву «Листування з платником податків» ПК України й закріплює не стільки опис процесу листування або необхідних для цього дій, скільки вказує на ознаки, які є характерними для документів, що надсилаються контролюючими органами платнику податків (письмова форма, наявність підписів, дати). До недоліків цієї статті М.П. Кучерявенко цілком обґрунтовано відносить і невизначеність ознак належного вручення документів платнику податків; моменту виконання вимог контролюючого органу при зміні податкової адреси платника [15, с. 354–355].

Такі зауваження вченого представляються принциповими, адже з чітким встановленням моменту вручення акту перевірки для підписання пов'язується наступна процедурна дія — прийняття податкового повідомлення-рішення — письмового повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, яке приймається керівником податкового органу (його заступником) протягом десяти робочих днів з дня, наступного за днем вручення

платнику податків акта перевірки [8]. Саме тому представляється доцільним внести зміни до п. 86.2 ст. 86 ПК України, де слова «вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків у порядку, визначеному ст. 42 цього Кодексу» змінити на слова «вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податку у порядку, визначеному ст. 58 цього Кодексу для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень». В такий спосіб буде врегульовано в правовому руслі питання щодо визначення «належності вручення (надіслання)» зазначених документів.

На сьогодні камеральні податкові перевірки залишаються основним інструментом податкового контролю, адже вони відрізняються своєю масовістю через простоту організації та проведення. Проте порядок проведення останніх недостатньо повно врегульовано ПК України, що призводить до виникнення у платників податків численних запитань. У зв'язку з цим, на підставі проведеного аналізу, можна зробити наступні висновки. Під камеральною перевіркою розуміється перевірка поданих платником податків до податкового органу податкових декларацій, яка проводиться виключно за місцезнаходженням податкового органу без будь-якого спеціального рішення. З метою врегулювання строків проведення камеральної перевірки доцільно внести доповнення до п. 76.1 ст. 76 ПК, де закріпити що «камеральна перевірка проводиться посадовими особами органу ДПС протягом трьох місяців з дня надання платником податків податкової звітності». З метою врегулювання порядку витребування податкової інформації під час проведення камеральної перевірки представляється необхідним доповнити п. 76.1 ст. 76 ПК України, де закріпити, що «в разі виявлення фактів, які свідчать про порушення платником податків чинного законодавства, посадова особа органу ДПС на підставі пп. 20.1.6 п. 20.1 ст. 20 ПК України готує звернення до платника щодо надання пояснення та документального їх підтвердження. При цьому, витребування інформації, не пов'язаної з поданою податковою звітністю, заборонено».

-
1. *Налоги и налоговое право: учебное пособие* / Под ред. А.В. Брызгалина. — М.: Аналитика-Пресс, 1997. — 128 с.
 2. *Кустова М.В.* Налоговое право России. Общая часть: учебник / М.В. Кустова, О.А. Ногина, А.Н. Шевелева. — М.: Юрист, 2001. — 490 с.
 3. *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: Т. 2: Введение в теорию налогового права / Н.П. Кучерявенко. — Х.: Легас, 2004. — 600 с.
 4. *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. — СПб.: Юрид. центр «Пресс», 2003. — 397 с.
 5. *Ногина О.А.* Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. — СПб.: Питер, 2002. — 160 с.
 6. *Белова С.И.* Налоговые правоотношения: монография / С.И. Белова. — Саратов: СЮИ МВД России, 2005. — 128 с.
 7. *Петрова Г.В.* Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования / Г.В. Петрова. — М.: Изд. «Оолита», 2003. — 360 с.
 8. *Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755 // Голос України.* — 2010. — № 229–230.
 9. *Полтева А.М.* Камеральная налоговая проверка в механизме налогового контроля // Юридические науки. — 2007. — № 6. — С. 135–139.

10. *Нестеров Г.Г.* Налоговый контроль: учеб. пособие / Г.Г. Нестеров, Н.А. Попова, А.В. Терзиди. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Эксмо, 2009. — 384 с.
11. *Про затвердження Примірного порядку проведення камеральних перевірок, здійснення контролю за справлянням акцизного податку та збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства:* Наказ Державної податкової адміністрації України від 7 червня 2011 р. № 333 // Вісник податкової служби України. — 2011. — № 25.
12. *Щодо оформлення акта про результати камеральної перевірки податкової декларації (розрахунку) за окремим загальнодержавним та місцевим податком та зборам:* Лист ДПА України від 21 червня 2011 р. № 17197/7/15-0617 // Вісник податкової служби України. — 2011. — № 25.
13. *Щодо оформлення акта проведення камеральних перевірок з податку на прибуток підприємств:* Лист ДПА України від 27 квітня 2011 р. № 11920/7/15-0217 // Вісник податкової служби України. — 2011. — № 24.
14. *Борисов А.Б.* Комментарий к Налоговому Кодексу Российской Федерации: постатейный с практическими разъяснениями и постатейными материалами / А.Б. Борисов. — М.: Книжный мир, 2009. — 1184 с.
15. *Податковий кодекс України:* постатейний коментар: у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. — Х.: Право, 2011. — Ч. 1. — 704 с.