

Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право
УДК 347.73

Пасько Тарас Григорович

*аспірант кафедри міжнародного,
європейського права та цивільно-правових дисциплін
ННІ права Сумського державного університету*

Пасько Тарас Григорьевич

*аспирант кафедры международного,
европейского права и гражданско-правовых дисциплин
УНИ права Сумского государственного университета*

Pasko Taras

*PhD Student of the
Academic and Research Institute of Law of
Sumy State University*

**ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ КАМЕРАЛЬНОЇ ТА НЕВИЇЗНОЇ ДОКУМЕНТАЛЬНОЇ
ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК ЩОДО СУМ ПДВ ЗАЯВЛЕНИХ ДО БЮДЖЕТНОГО
ВІДШКОДУВАННЯ
ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ КАМЕРАЛЬНОЙ И НЕВЫЕЗДНОЙ ДОКУМЕНТАЛЬНОЙ
НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК СУМ НДС ЗАЯВЛЕННЫХ К БЮДЖЕТНОМУ
ВОЗМЕЩЕНИЮ
LEGAL ANALYSIS OF OFFICE AUDIT AND NON-FIELD DOCUMENTARY TAX
AUDIT OF AMOUNTS OF VAT CLAIMED FOR BUDGET REFUND**

Анотація. В межах даної статті автором здійснено правовий аналіз та встановлено місце, яке займають невіїзна документальна та камеральна перевірки у вітчизняній системі податкових перевірок. Визначено, що від ефективності та якості їх проведення залежить дотримання прав та

інтересів суб'єктів господарювання при реалізації ними права на бюджетне відшкодування. Описано що саме є бюджетним відшкодуванням ПДВ та зазначено яким чином воно формується. У статті акцентовано увагу, що відшкодування податку на додану вартість, та, відповідно, проведення в подальшому перевірки органом податкової служби неможливо без подання заяви та декларації самим платником податків. Грунтуючись на дослідженнях окремих науковців та проаналізувавши норми Податкового кодексу України, автором встановлено, що проведення перевірки контролюючим органом є одним з обов'язкових етапів в процедурі бюджетного відшкодування ПДВ. У публікації зазначено дефініції розглянутих видів перевірок та з'ясовано обставини коли саме проводиться камеральна, а у яких випадках – невиїзна документальна перевірка. Окрема увага приділена порівнянню процедури призначення останніх. На основі зіставлення їх предметів акцентовано увагу на недоліках у обсязі предмета саме камеральної перевірки та вказано на доцільності його розширення з метою підвищення ефективності вказаної форми податкового контролю. Автором описано переваги та доцільність призначення та проведення саме невиїзного виду документальної перевірки з огляду на нормативно встановлені стислі строки здійснення, а також відсутність необхідності дотримання спеціальної процедури допуску службових осіб до перевірки. У дослідженні виявлено недолік в Податковому кодексі України в частині відсутності можливості оформлення документа у вигляді довідки за результатами проведення камеральної перевірки.

Ключові слова: реєстр заяв, узгодження суми, акт, довідка.

Анотація. В статье автором осуществлен правовой анализ и установлено место, которое занимают невыездная документальная и

камеральная проверки в отечественной системе налоговых проверок. Определенно, что от эффективности и качества их проведения зависит соблюдение прав и интересов субъектов ведения хозяйственной деятельности при реализации ими права на бюджетное возмещение. Описано что именно является бюджетным возмещением НДС и отмечено каким образом оно формируется. В статье акцентировано внимание, что возмещение НДС, и, соответственно, проведение в дальнейшем проверки органом налоговой службы невозможно без представления заявления и декларации самим плательщиком налогов. Основываясь на исследованиях отдельных ученых и проанализировав нормы Налогового кодекса Украины, автором установлено, что проведение проверки контролирующим органом является одним из обязательных этапов в процедуре бюджетного возмещения НДС. В публикации отмечены дефиниции рассматриваемых видов проверок и выяснены обстоятельства, когда именно проводится камеральная, а в каких случаях - выездная документальная проверка. Отдельное внимание уделено сравнению процедур их назначения. Акцентировано внимание на недостатках в объеме предмета именно камеральной проверки и указано на целесообразности его расширения с целью повышения эффективности указанной формы налогового контроля. Автором описаны преимущества и целесообразность назначения и проведение выездного вида документальной проверки учитывая нормативно установленные сжатые сроки осуществления, а также отсутствие необходимости соблюдения специальной процедуры допуска служебных лиц к проверке. В исследовании выявлен недостаток в Налоговом кодексе Украины в части отсутствия возможности оформления документа в виде справки по результатам проведения камеральной проверки.

Ключевые слова: реестр заявлений, согласование суммы, акт, справка.

Summary. *The author carried out a legal analysis and established the place, which is taken by non-field documentary and office audits in the domestic system of tax audits. It is certain that the observance of rights and interests of business entities when exercising their right to budget compensation depends on the efficiency and quality of their conduct. It is described what exactly constitutes budget VAT refund and how it is formed. The article focuses on the fact that the VAT refund, and, accordingly, the further inspection by the tax authority is impossible without submitting an application and declaration by the taxpayer himself. Based on the research of individual scientists and having analyzed the rules of the Tax Code of Ukraine, the author found that the inspection by the controlling body is one of the mandatory stages in the procedure of budgetary VAT refund. In the publication the definitions of the types of audits under consideration are noted and the circumstances when a office audit is conducted and in which cases - a non-field documentary audit. Special attention is paid to the comparison of the procedure of appointment of the latter. On the basis of comparison of their subjects the attention is focused on drawbacks in the volume of the subject of office audit and it is specified on expediency of its expansion for the purpose of increase of efficiency of the specified form of tax control. The author describes the advantages and expediency of appointing and carrying out a non-field type of documentary audit, taking into account the tight deadlines set by the regulations, as well as the absence of the need to comply with the special procedure of admitting officials to the audit. The research revealed a drawback in the Tax Code of Ukraine in terms of the lack of possibility to execute a document as a reference on the results of office audit.*

Key words: *register of applications, approval of the amount, act, certificate*

Постановка проблеми в загальному вигляді. В даний час податок на додану вартість в Україні є вагомим джерелом надходжень до бюджету. Можливість його відшкодування, право на яке полягає у поверненні частини сплаченої суми з бюджету, є позитивним аспектом його адміністрування.

При цьому ряд проблем виникають в процесі реалізації зазначеного права, оскільки процедура отримання коштів передбачає обов'язкове узгодження заявленої до відшкодування суми з органом податкової служби. Таке узгодження відбувається шляхом проведення перевірки.

Не дивлячись на поетапне спрощення процедури відшкодування сум ПДВ, обов'язковість проведення перевірки для узгодження заявлених сум з платником податків залишається незмінною. Наявність такого обов'язку не допускає зловживань з боку недобросовісних платників у цій сфері та забезпечує збереження бюджетних коштів від протиправних посягань.

Необхідність проведення перевірки, а у деяких випадках оскарження податкових повідомлень-рішень, винесених за результатами її здійснення, створює неможливість швидкого використання коштів платником податків, на які він очікує, що в свою чергу призводить до перешкод у процесі товарообороту з контрагентами та розвитку економічних відносин.

Для забезпечення балансу приватних і публічних інтересів у податковій сфері важливо здійснити правовий аналіз камеральної та документальної перевірок з питань законності декларування платником податків заявленого до відшкодування з бюджету ПДВ як обов'язкової стадії процедури.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняними науковцями у сфері фінансового права приділялась увага правовому регулюванню процедури бюджетного відшкодування та її окремих стадій. Так, Шаптала Є.Ю. зазначає, що камеральна перевірка є невід'ємною складовою процесу бюджетного відшкодування [1, с. 117]. На думку Сударенко О.В. право на

бюджетне відшкодування при автоматичному або загальному механізмі його реалізації виникає за результатами проведеної перевірки [2, с. 178]. Гордін О.Я. визначив, що не дивлячись на те, що в режимі бюджетного відшкодування у платника податку є спеціальне право щодо звернення до податкового органу із відповідною заявою, податкове законодавство не звертає увагу на особливість суб'єктивного ставлення платника до виконання обов'язку в такому режимі [3, с. 83].

Таким чином, враховуючи що етап проведення контролюючим органом перевірки правомірності декларування сум ПДВ заявленої до відшкодування у працях науковців висвітлювався фрагментарно та беручи до уваги, що тема даного дослідження не була об'єктом спеціального вивчення, вказане зумовлює необхідність проведення правового аналізу вказаних перевірок.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз стану правового регулювання камеральної та невіізної документальної податкових перевірок сум ПДВ заявлених до бюджетного відшкодування, порядку призначення останніх, процедури проведення та відображення їх результатів а також надання пропозицій щодо вдосконалення законодавчих актів у цій сфері.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно даних Державної податкової служби України, протягом 2019 року вітчизняним платникам податків відшкодовано 151,9 мільярдів гривень податку на додану вартість. Це на 20,2 мільярдів гривень (+15,4 %) більше, ніж за попередній рік.

Одним із досягнень податкової служби України є стабілізація повноти відшкодування ПДВ відповідно до поданих платниками заявок. Так, за 2019 рік відшкодовано 99,4% ПДВ від заявлених 152,8 мільярдів гривень. Тоді як за 2018 рік цей показник становив лише 89,9% [4].

Вказаний факт доводить важливість ПДВ для податкової системи України та підкреслює значення процедури бюджетного відшкодування.

Гордін О.Я. зазначає, що відшкодування податку на додану вартість виступає як сума, що підлягає поверненню платнику податку на додану вартість із бюджету. Повертається виключно така частка сплачених коштів, яка утворилась у зв'язку з надлишковою сплатою податку [3, с. 80].

Податковим кодексом України (далі - ПКУ), передбачено, що бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника (пп. 14.1.18 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

При цьому згідно п. 200.1 ст. 200 ПКУ, сума податку, що підлягає сплаті до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного періоду та сумою податкового кредиту такого звітного періоду.

Платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подає відповідному контролюючому органу податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації (п. 200.7 ст. 200 ПКУ).

Тобто обов'язковою умовою отримання відшкодування сум ПДВ є подання платником податків заяви та декларації.

Відповідно до пп. 200.7.1 п. 200.7 ст. 200 ПКУ, формування Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування здійснюється на підставі баз даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує податкову політику, та центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування коштів.

У вказаному вище підпункті 200.7.1 ПКУ міститься перелік даних, які заносяться до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування.

Шаптала Є.Ю. зазначає, що закріплений перелік даних є доволі досконалим, з огляду на те, що у ньому передбачено не лише дані щодо сум бюджетного відшкодування, але й інформація про результати перевірки платника податків, який подав заяву на отримання відшкодування [1, с. 116].

Варто наголосити, що абз. 2 п. 200.10 ст. 200 ПКУ передбачено, що платники податку, які мають право на бюджетне відшкодування відповідно до цієї статті та подали заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, отримують таке бюджетне відшкодування в разі узгодження контролюючим органом заявленої суми бюджетного відшкодування за результатами камеральної перевірки, а у випадках, визначених пунктом 200.11 цієї статті, - за результатами перевірки, зазначеної у такому пункті, що проводяться відповідно до цього Кодексу.

При цьому такою перевіркою, згідно зазначеного п. 200.11 ПКУ є документальна перевірка, яка проводиться протягом 60 календарних днів, що настають за граничним строком подання податкової декларації, (у разі надання після закінчення граничного строку - за днем її фактичного подання).

Вказаний вид перевірки здійснюється в разі, якщо розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено за рахунок від'ємного значення, сформованого за операціями за періоди до 01.07.2015 р., що не підтверджені документальними перевітками або з придбання товарів/послуг за період до 01.01.2017 р. у платників податку, що використовували спеціальний режим оподаткування, визначений відповідно до статті 209 ПКУ.

Одночасно органам податкової служби також надано право призначати та проводити документальну позапланову перевірку на підставі пп. 78.1.8 п. 78.1 ст. 78 ПКУ, а саме у разі, коли платником подано декларацію, в якій заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість, за

наявності підстав для перевірки, визначених у розділі ПКУ, та/або з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. грн.

Дефініції податкових перевірок закріплено у статті 75 ПКУ.

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 та спирту етилового.

Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення (п. 76.1 ст. 76 ПКУ).

В свою чергу, документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу (пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 ПКУ). Особливості проведення документальної невиїзної перевірки врегульовано положеннями статті 79 ПКУ.

На відміну від камеральної, перед проведенням документальної перевірки, керівник (його заступник) податкового органу обов'язково приймають рішення, яке оформлюється наказом. При цьому ПКУ не містить уточнень який саме вид документальної перевірки (невиїзна або виїзна) призначається у разі настання зазначених у п. 200.11 ст. 200 ПКУ умов.

З огляду на визначений у п. 200.10 ст. 200 ПКУ 60-денний строк для проведення перевірки, органам податкової служби доцільно приймати рішення про здійснення невиїзних документальних перевірок.

Вказане твердження обґрунтовується тим, що непред'явлення або не надіслання у випадках, визначених ПКУ, платнику податків документів, вказаних в п. 81.1 ст. 81 ПКУ або пред'явлення зазначених документів, що оформлені з порушенням вимог, встановлених цим пунктом, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної перевірки.

Доцільність проведення саме невиїзної документальної перевірки також зумовлена необхідністю виконання податковими органами та громадянами заходів безпеки спрямованих на запобігання поширенню на території України коронавірусу COVID-19, які передбачені постановою Кабінету Міністрів України від 11.03.2020 р. N211 "Про запобігання поширенню на території України коронавірусу COVID-19" на час проведення карантинних заходів.

При проведенні саме невиїзних перевірок у працівників податкових органів відсутній обов'язок дотримання процедури та умов їх допуску до перевірки, що дозволить раціональніше використовувати робочий час і дні.

Однак контролюючим органам забороняється проводити документальні позапланові перевірки, які передбачені підпунктом 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 ПКУ, у разі, якщо питання, що є предметом такої перевірки, були охоплені під час попередніх перевірок платника податків (п. 78.2 ст. 78 ПКУ).

У разі виникнення таких обставин, органам податкової служби варто проводити камеральні перевірки.

Одночасно у осіб, що проводять невиїзну документальну перевірку є право на отримання від платників податків, щодо яких вона здійснюється належним чином завірених копій первинних фінансово-господарських,

бухгалтерських та інших документів. Відповідний запит щодо отримання копій таких документів повинен бути поданий службовою особою не пізніше ніж за п'ять робочих днів до дати закінчення перевірки (п. 85.4 ст. 85 ПКУ).

При проведенні камеральної перевірки, враховуючи її предмет, вищевказане право на отримання від перевіряемого суб'єкта копій документів у особи, що здійснює перевірку відсутнє.

За загальним правилом, передбаченим п. 86.2 ст. 86 ПКУ, за результатами проведення камеральної перевірки складається тільки «акт».

Особливістю камеральної перевірки у разі перевірки даних декларації або уточнюючого розрахунку щодо заявленої суми бюджетного відшкодування, є право контролюючого органу складати «довідки».

Державною фіскальною службою України прийнято наказ № 263 від 14.04.2017 р. яким затверджено Регламент взаємодії структурних підрозділів ДФС та головних управлінь ДФС в областях, м. Києві, Офісу великих платників податків ДФС у процесі бюджетного відшкодування податку на додану вартість та формування Реєстру заяв про суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

Згідно пункту 4.2 частини 4 вказаного наказу від 14.04.2017 р., у разі закінчення проведення камеральної перевірки даних декларації або уточнюючого розрахунку, орган податкової служби, який проводив перевірку, вносить до ІТС «Податковий блок» інформацію щодо дати складення довідки, акта або довідки про необхідність проведення документальної перевірки.

Тобто в органі податкової служби наявна можливість скласти документ у вигляді довідки за результатами проведення камеральної перевірки лише у разі здійснення такої щодо податкової звітності з ПДВ, у якій платник податку заявив про бажання отримати бюджетне відшкодування. При цьому в

Податковому кодексі України виняток щодо можливості складення довідки за результатами проведення камеральної перевірки не закріплений.

Інформація про узгодженість бюджетного відшкодування та його суму відображається в реєстрі про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ органом податкової служби на наступний робочий день після виникнення такого випадку. При цьому у вказаний реєстр обов'язково вноситься інформація про дату складення та вручення акта перевірки.

У разі не встановлення податковим органом під час перевірки порушень, узгоджена сума бюджетного відшкодування стає доступною органу Казначейства для виконання на наступний операційний день за днем її відображення в Реєстрі та в подальшому перераховується вказаним органом на поточний банківський рахунок платника податку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. З метою усунення недоліків між Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами а також для забезпечення уніфікації процедур проведення камеральної та невиїзної документальної перевірок при узгодженні заявленої суми бюджетного відшкодування, доцільно внести законодавчі зміни в та запровадити можливість оформлення довідки за результатами проведення камеральної перевірки (у випадку відсутності встановлених порушень), а також розширити предмет, дані, документи та інформацію які можуть використовуватись при проведенні камеральної перевірки даних декларації щодо заявленої суми бюджетного відшкодування ПДВ.

Література

1. Шаптала Є.Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2019. 221 с.

2. Сударенко О. В. Правові засади бюджетного відшкодування ПДВ в Україні // Вісник Національного технічного університету України Київський політехнічний інститут Політологія. Соціологія. Право. 2012. № 3. С. 175-179.
3. Гордін О.Я. Правове регулювання відшкодування податку на додану вартість. Форум права. 2008. № 2. С. 80-85.
4. За підсумками 2019 року ДПС на 100,8% забезпечено виконання завдань з надходжень до бюджету // Державна податкова служба України. Офіційний портал. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/403230.html> (дата звернення: 03.08.2020).

References

1. Shaptala, Ye.Yu., 2019. Incentives in tax and legal regulation. PhD. Thesis. National University of the State Fiscal Service of Ukraine.
2. Sudarenko O. V. 2012. Pravovi zasady` byudzhetnogo vidshkoduvannya PDV v Ukrayini [Legal bases of budget VAT refund in Ukraine] // Visny`k Nacional`nogo texnichnogo universy`tetu Ukrayiny` "Ky`yivs`ky`j politexnichny`j insty`tut". Politologiya. Sociologiya. Pravo. No 3. PP. 175-179.
3. Gordin O.Ya. 2008. Pravove regulyuvannya vidshkoduvannya podatku na dodanu vartist`. [Legal regulation of value added tax refund] // Forum prava, No 2. PP. 80-85.
4. Za pidsumkamy` 2019 roku DPS na 100,8% zabezpecheno vy`konannya zavdan` z nadxodzhen` do byudzhetu. [According to the results of 2019, the State Tax Service ensured the fulfillment of tasks from the budget revenues by 100.8%]. State Tax Service of Ukraine. Official portal. Available at:

<<https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/403230.html>> [Accessed 03 August 2020].