

УДК 347.73

Т.Г. Головань,
кандидат юридичних наук, доцент, завідувач кафедри
державно-правових дисциплін, кримінального
права і процесу Харківського національного
педагогічного університету імені Г.С. Сковороди
[https:// orcid.org 0000-0003-2509-865X](https://orcid.org/0000-0003-2509-865X)

КАМЕРАЛЬНА ПЕРЕВІРКА ЯК ІНСТРУМЕНТ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ: МЕЖІ, ПОТЕНЦІАЛ І ПРАВОЗАСТОСОВНІ ПРАКТИКИ

Анотація. Статтю присвячено комплексному науково-правовому аналізу камеральної перевірки як одного з базових інструментів податкового контролю в Україні. Актуальність дослідження зумовлена трансформацією податкової системи в умовах євроінтеграції, цифровізації публічного адміністрування та нормативного врегулювання у податковому праві інституту вини, що істотно змінило підходи до притягнення платників податків до юридичної відповідальності. Особливу увагу приділено визначенню правової природи камеральної перевірки, її функціонального призначення та місця в системі податкового контролю, а також оцінці її доказового потенціалу.

У статті проаналізовано положення Податкового кодексу України, доктринальні підходи вітчизняних науковців та актуальну судову практику Верховного Суду щодо можливості встановлення вини платника податків за результатами камеральної перевірки. Обґрунтовано, що формалізований характер камеральної перевірки, її здійснення виключно на підставі податкової звітності та даних електронних систем без дослідження фактичних обставин діяльності платника об'єктивно обмежує можливість використання її результатів для встановлення умисної форми податкового правопорушення.

Особливу увагу зосереджено на аналізі суперечливих правових позицій Верховного Суду, сформульованих у 2023 році, що засвідчують відсутність єдиного стандарту доказування вини в межах камеральної перевірки. Зроблено висновок про наявність ризиків правової невизначеності, розширювального тлумачення повноважень контролюючих органів та підміни документальних перевірок камеральними. За результатами дослідження сформульовано науково обґрунтовані висновки та окреслено перспективи подальшого вдосконалення правового регулювання і правозастосовної практики у сфері податкового контролю, з урахуванням сучасних викликів та тенденцій розвитку податкового права.

Ключові слова: податковий контроль, камеральна перевірка, податкові перевірки, податкове правопорушення, вина платника податків, умисел, податкові санкції, правова визначеність, судова практика Верховного Суду, податкове адміністрування.



Постановка проблеми. У сучасних умовах трансформації податкової системи України, зумовленої євроінтеграційними процесами, цифровізацією публічного адміністрування та необхідністю забезпечення стабільності бюджетних надходжень, особливої актуальності набуває питання ефективності інструментів податкового контролю. Одним із базових, водночас найбільш дискусійних за своїм правовим змістом і практичним застосуванням, є інститут камеральної перевірки.

Незважаючи на нормативну визначеність камеральної перевірки у Податковому кодексі України, у правозастосовній практиці спостерігається значна кількість проблем, пов'язаних із розширювальним тлумаченням її меж, підміною інших форм податкового контролю, а також із ризиками порушення принципів правової визначеності, пропорційності та належного адміністрування. Зокрема, неоднозначною залишається практика використання результатів камеральних перевірок як підстави для донарахування податкових зобов'язань, застосування фінансових санкцій або ініціювання податкових спорів без належного з'ясування фактичних обставин діяльності платника податків.

Додаткової уваги потребує проблема співвідношення камеральної перевірки з іншими видами податкових перевірок, визначення її функціонального призначення в системі податкового контролю, а також оцінка її потенціалу як інструменту превентивного впливу на фінансову дисципліну. Водночас відсутність єдиних підходів у судовій практиці щодо правових наслідків камеральних перевірок посилює правову невизначеність та негативно впливає на рівень довіри між державою і платниками податків.

У зв'язку з цим виникає об'єктивна потреба в комплексному науково-правовому аналізі камеральної перевірки як інструменту податкового контролю, зосередженому на визначенні її правових меж, оцінці потенціалу та узагальненні актуальних правозастосовних практик, що має важливе значення як для вдосконалення податкового законодавства, так і для формування сталої та передбачуваної практики його застосування.

Аналіз останніх досліджень. Проблематика податкового контролю та податкових перевірок неодноразово ставала предметом наукових досліджень вітчизняних учених, однак у сучасних умовах вона набуває нових змістовних акцентів, пов'язаних із трансформацією податкового законодавства та розвитком судової практики. Загальнотеоретичні засади податкового контролю, його правову природу, функції та місце в системі фінансового права ґрунтовно досліджували Н. П. Кучерявенко [1; 8], Н.А. Маринів [4], О. Ю. Буглаєва [9], а також авторський колектив у складі П. Ю. Буряка, Б. А. Карпінського та Н. С. Залуцької [10].

Водночас попри значний масив наукових праць, присвячених податковому контролю та податковим перевіркам, питання встановлення вини

платника податків у межах камеральної перевірки залишається недостатньо розробленим. Наявні суперечності у судовій практиці та відсутність чітких законодавчих критеріїв зумовлюють потребу в подальших наукових дослідженнях, спрямованих на уточнення правової природи камеральної перевірки та визначення допустимих меж її використання в умовах дії інституту вини.

Формулювання мети статті (постановка завдання): науково-правовий аналіз камеральної перевірки як інструменту податкового контролю з метою визначення її правової природи, меж здійснення та місця в системі податкового адміністрування, а також виявлення проблем правозастосовної практики й обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення нормативного регулювання з урахуванням балансу публічних і приватних інтересів.

Виклад основного матеріалу. Необхідною передумовою ефективного реформування податкової системи України є забезпечення належного рівня дотримання вимог податкового законодавства всіма учасниками податкових правовідносин. Податковий кодекс України закріплює податковий контроль як цілісну систему заходів, що реалізуються контролюючими органами з метою перевірки правильності визначення податкових зобов'язань, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавчих приписів у сфері здійснення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та інших напрямів, контроль за якими покладено на відповідні органи державної влади.

У вітчизняній науковій доктрині проблематика податкового контролю перебуває у фокусі постійної уваги дослідників, які аналізують його зміст, характерні ознаки та структурні елементи. Водночас низка важливих аспектів залишається недостатньо опрацьованою, що негативно позначається на практиці реалізації контрольних повноважень контролюючими органами. Це, у свою чергу, зумовлює виникнення проблемних ситуацій у сфері податкового адміністрування, зокрема пов'язаних із перевищенням або зловживанням владними повноваженнями. Наслідки таких дій найбільш відчутні для платників податків, які змушені відстоювати свої права та законні інтереси в судовому порядку.

Як слушно зазначає М. Кучерявенко, податковий контроль за своєю правовою природою є різновидом спеціального державного контролю, що здійснюється податковими органами та їх посадовими особами з метою забезпечення законності, фінансової дисципліни й доцільності у процесі формування централізованих і децентралізованих грошових фондів та пов'язаних із ними матеріальних ресурсів [1, с. 483].

Діяльність органів Державної фіскальної служби України формально спрямована на запобігання порушенням податкового законодавства з боку платників податків. Відповідно до пункту 61.1 статті 61 Податкового кодексу

України з цією метою контролюючі органи реалізують систему заходів податкового контролю, орієнтовану на забезпечення правильності нарахування, повноти та своєчасності виконання податкових обов'язків [2].

Водночас реалізація контрольних повноважень органів публічної влади має здійснюватися з неухильним дотриманням конституційних засад. Так, згідно з частиною другою статті 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, а також їх посадові особи зобов'язані діяти виключно на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією і законами України [3].

Податковий кодекс України (ст. 75) передбачає право контролюючих органів на проведення камеральних, документальних (планових і позапланових, виїзних та невиїзних) і фактичних перевірок, що свідчить про різноманітність форм реалізації податкового контролю. Проведення податкових перевірок покликане забезпечити дотримання платниками податків вимог податкового законодавства. Як підкреслює Н. Маринів, «головною метою податкової перевірки є контроль за своєчасністю й повнотою сплати платниками податків і зборів» [4, с. 15].

Разом із тим сучасна правозастосовна практика демонструє відхід від задекларованих цілей податкового контролю. Нерідко контрольні заходи використовуються як інструмент адміністративного впливу або тиску на платників податків, що стає можливим через неоднозначність тлумачення та застосування норм чинного податкового законодавства. Показовим у цьому контексті є довільне трактування контролюючими органами підстав для проведення окремих видів перевірок, зокрема фактичних, що породжує численні податкові спори та підриває довіру до системи податкового адміністрування.

Після нормативного врегулювання інституту вини камеральна перевірка опинилася в центрі наукових і практичних дискусій щодо меж податкового контролю та допустимого стандарту доказування. Необхідність встановлення форми вини, а також запровадження диференційованих санкцій залежно від її наявності або форми, зумовлене, зокрема, необхідністю узгодження національного податкового законодавства з підходами Європейського суду з прав людини щодо справедливості, пропорційності та індивідуалізації покарання, істотно ускладнило правозастосування. Особливо це проявилось у тих процедурах податкового контролю, які за своєю природою є максимально формалізованими і не передбачають дослідження фактичних обставин діяльності платника податків.

Відповідно до п.75.1.1. ст.75 Податкового кодексу України «камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адмініст-

рування 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, даних СОД РРО, даних Єдиного реєстру ліцензіатів та місць обігу пального та Єдиного реєстру ліцензіатів з виробництва та обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюнової сировини та рідин, що використовуються в електронних сигаретах» [2].

Камеральна перевірка традиційно розглядається як інструмент формального контролю. Камеральна перевірка не передбачає дослідження фактичної господарської діяльності платника податків та ґрунтується виключно на зовнішніх показниках податкової звітності, зв'язку з чим її доказовий потенціал є обмеженим. Камеральна перевірка спрямована передусім на виявлення арифметичних і логічних невідповідностей у звітності, а не на встановлення фактичних обставин правопорушення чи оцінку поведінки платника податків.

У цих умовах особливої наукової та практичної актуальності набуває питання про процесуальну можливість під час проведення податкових перевірок забезпечити належне встановлення суб'єктивної сторони. Найбільш дискусійною виявилася саме камеральна перевірка, оскільки вона за своєю юридичною природою є формалізованим контролем, який здійснюється в межах інформаційних ресурсів контролюючого органу та без комунікації з платником.

Камеральна перевірка є «вітчизняним аналогом спрощеної податкової перевірки» та «проводиться у приміщенні податкового органу виключно на підставі даних податкової декларації та системи електронного адміністрування без безпосереднього контакту з платником податків та окремого рішення або повідомлення» [5, с. 158–160]. Важливо, що автори підкреслюють і межу такої процедури: «перевірка будь-яких інших відомостей, витребування у платника додаткової інформації та документів камеральною перевіркою не охоплюється» [5, с. 158–160]. Саме ця обмеженість предмета та доказової бази зумовлює сумнів: чи може камеральний контроль бути інструментом встановлення умислу, який за своєю природою вимагає оцінки поведінки, мотивації, належної обачності, причинності та альтернативних можливостей платника.

Правозастосовна проблема загострюється тим, що практика Верховного Суду виявила різноспрямованість підходів до питання встановлення вини (умислу) в межах камеральної перевірки, що фактично створює стан правової невизначеності для платників податків та контролюючих органів.

Так, у постанові Верховного Суду від 03.08.2023 у справі № 520/22505/21 Суд сформулював підхід, який логічно випливає з формалізованої природи камеральної процедури: «камеральна перевірка проводиться виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях та даних відповідних електронних систем, які об'єктивно не можуть підтвердити чи спростувати розумність, добросовісність і належну обачність платника податків, що є необхідним для встановлення його вини» [6].

Наведений висновок є принциповим: Верховний Суд фактично визнає, що інформаційна база камеральної перевірки не забезпечує достатніх даних для доведення ключових поведінкових критеріїв, необхідних для встановлення вини. У площині правозастосування це означає, що застосування санкції лише на підставі результатів камеральної перевірки створює ризик підміни належної доказової процедури формальним посиленням на реєстрові дані.

Однак уже в постанові від 05.10.2023 у справі № 520/14773/21 Верховний Суд фактично допустив інший алгоритм. Суд зазначив, що «діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог» [7]. При цьому у тій самій логіці Суд підкреслює, що «у випадку встановлення контролюючим органом на підставі сукупності відповідних даних податкових декларацій та електронних систем і реєстрів контролюючий орган не позбавлений можливості констатувати винне діяння в умисній формі» [7].

Таким чином, Верховний Суд сформував дві моделі:

- 1) камеральні дані «об'єктивно не можуть» підтвердити/спростувати поведінкові критерії, необхідні для встановлення форми вини;
- 2) у разі наявності «сукупності даних» декларацій і реєстрів контролюючий орган «не позбавлений можливості» констатувати наявність умислу.

Проблема полягає не лише у суперечності формулювань, а й у різних стандартах доказування: перша позиція вимагає фактичної можливості оцінити добросовісність, обачність, друга ж допускає реконструкцію умислу через «сукупність» реєстрових даних, що може стимулювати розширювальне тлумачення.

Для правозастосування це породжує щонайменше три ризики. По-перше, виникає непередбачуваність застосування підвищених санкцій: в однакових за процедурою справах результат залежить від того, який підхід буде прийнято судом. По-друге, з'являється спокуса інституційно «переносити» доказування наявності умислу на стадію проведення камеральної перевірки, хоча вона конструктивно унеможливує з'ясування поведінкових причин і мотивів. По-третє, формується підґрунтя для підміни документальної перевірки камеральною:

якщо умисел може встановлюватися без первинних документів, межа між видами перевірок розмивається, що суперечить самій концепції їх розподілу.

У цьому контексті доктринальна позиція щодо меж камеральної перевірки набуває особливої ваги. Науково обґрунтованим є підхід, за яким камеральна перевірка повинна залишатися у своїх процедурних межах: вона придатна для виявлення формальних порушень і невідповідностей у звітності та реєстрах, але встановлення умислу зумовлює необхідність вимагати або такого обсягу даних, який фактично виходить за межі камеральної процедури (і тоді постає питання про необхідність документальної перевірки), або чіткого законодавчого стандарту того, які саме індикатори в електронних системах можуть слугувати достатніми для висновку про удаваність, цілеспрямованість.

Наразі ж, за наявності двох протилежних правових позицій Верховного Суду, практичним орієнтиром для забезпечення правової визначеності має стати: вимога до контролюючого органу чітко доводити «сукупність обставин», а не лише констатувати; критичний судовий контроль за тим, чи не підмінено документальну перевірку камеральною; застосування принципу тлумачення сумнівів на користь платника у випадках, коли доказова база камеральної перевірки не дозволяє з належною переконливістю встановити наявність умислу.

Висновки дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі. Отже, можна стверджувати, що камеральна перевірка, будучи нормативно визначеним і поширеним інструментом податкового контролю, водночас залишається одним із найбільш проблемних елементів податкового адміністрування з огляду на межі її застосування та доказовий потенціал.

Формалізований характер камеральної перевірки, її здійснення виключно на підставі податкової звітності та даних електронних систем без дослідження фактичних обставин діяльності платника податків об'єктивно обмежує можливість використання її результатів для встановлення складних оціночних категорій, зокрема суб'єктивної сторони податкового правопорушення.

Нормативне врегулювання інституту вини у податковому праві України суттєво змінило стандарт притягнення платника податків до юридичної відповідальності, що актуалізувало питання процесуальної спроможності різних форм податкового контролю забезпечити належне доведення умислу.

Аналіз судової практики Верховного Суду свідчить про відсутність єдиного підходу до вирішення цього питання. З одного боку, Верховний Суд фактично визнав, що доказова база камеральної перевірки не дозволяє підтвердити чи спростувати такі поведінкові критерії, як розумність, добросовісність і належна обачність платника податків, без яких встановлення вини є неможливим. З іншого боку – допустив можливість констатації умисної форми вини на підставі сукупності даних податкових декларацій та електронних систем і реєстрів.

Наявність цих двох правових позицій з різним стандартом доказування формує стан правової невизначеності, який негативно впливає як на передбачуваність правозастосування, так і на баланс публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування. У практичному вимірі це створює ризики розширювального тлумачення повноважень контролюючих органів, підміни документальної перевірки камеральною та застосування підвищених фінансових санкцій без належного дослідження фактичних обставин діяльності платника податків.

Перспективними напрямками подальших наукових пошуків у цій сфері є, по-перше, поглиблений аналіз стандартів доказування умислу у податкових правопорушеннях з урахуванням практики Верховного Суду та Європейського суду з прав людини, зокрема в аспекті застосування принципів правової визначеності та пропорційності фінансових санкцій.

По-друге, подальшого дослідження потребує питання чіткого розмежування функціонального призначення камеральних і документальних перевірок, а також розробка науково обґрунтованих критеріїв, які унеможливили б їх підміну у правозастосовній практиці.

По-третє, актуальним є аналіз можливостей нормативного уточнення положень Податкового кодексу України, що сприятиме формуванню сталої та передбачуваної практики застосування камеральних перевірок, підвищенню рівня правової визначеності та довіри між платниками податків і державою, а також забезпеченню належного балансу між фіскальними інтересами та правами платників податків.

Література

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. – Харьков, 2007. – Т.3: Учение о налоге. – Х.: Право, 2007. – 536 с.;
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>;
3. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>;
4. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – Х., 2007;
5. Костенко Ю.О., Дітковський А.М. Спрошені податкові перевірки за законодавством України та Польщі. Правничий часопис Донецького національного університету імені Василя Стуса. 2025. С. 156–167 <https://doi.org/10.31558/2786-5835.2025.1.16>;
6. Верховний Суд. Постанова від 03.08.2023 у справі № 520/22505/21. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/112616224?utm_source;
7. Верховний Суд. Постанова від 05.10.2023 у справі № 520/14773/21. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/114097638?utm_source;
8. Кучерявенко Н.П. Правове регулювання податкового контролю // Вісник АПрН. 2002. №2(29);
9. Буглаєва О.Ю. Податковий контроль: теоретичний курс // Наукові праці НДФІ. 2009. Вип. 4. С. 131–137;
10. Податковий контроль / П.Ю. Буряк, Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька. – К.: Хай-Тек Прес, 2007. – 608 с.;
11. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія / М.І. Мельник, І.В. Лещук. – Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. – 330 с.

ON-SITE INSPECTION AS A TAX CONTROL TOOL: LIMITATIONS, POTENTIAL AND ENFORCEMENT PRACTICES

T. Holovan

Abstract. The article is devoted to a comprehensive scientific and legal analysis of the desk audit as one of the basic instruments of tax control in Ukraine. The relevance of the study lies in the transformation of the tax system in the context of European integration, digitalization of public administration, and the introduction of the institution of guilt in tax law, which significantly changed approaches to holding taxpayers legally liable. Particular attention is paid to determining the legal nature of the desk audit, its functional purpose and place in the tax control system, as well as assessing its evidentiary potential.

The article analyzes the provisions of the Tax Code of Ukraine, the doctrinal approaches of domestic scientists, and the Supreme Court's judicial practice regarding the possibility of establishing a taxpayer's guilt based on the results of a desk audit. It is substantiated that the formalized nature of the desk audit, its implementation solely based on tax reporting and data from electronic systems, without investigating the actual circumstances of the taxpayer's activities, objectively limits the possibility of using its results to establish an intentional form of tax offense.

Particular attention is paid to the analysis of the contradictory legal positions of the Supreme Court, formulated in 2023, which indicate the absence of a single standard of proving guilt within the framework of a desk audit. The conclusion is made about the presence of risks of legal uncertainty, expansive interpretation of the powers of regulatory authorities, and replacement of documentary audits with desk audits. Based on the results of the study, scientifically substantiated conclusions are formulated, and prospects for further improvement of legal regulation and law enforcement practice in the field of tax control are outlined, taking into account modern challenges and trends in the development of tax law.

Keywords: tax control, desk audit, tax audits, tax offense, taxpayer guilt, intent, tax sanctions, legal certainty, Supreme Court jurisprudence, tax administration.