Р. В. Пивоварова,
адвокат, керівник податкової практики
АО «Кролевецький та партнери»

ОБМЕЖЕННЯ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОВАДЖЕННІ

Наразі як у професійній юридичній спільноті, так і у бізнес-колах, активно обговорюється «новинка» кримінальної процесуальної правозастосовної практики – накладення арешту на ліміт суми ПДВ у системі електронного адміністрування ПДВ платника податку. Єдиний державний реєстр судових рішень буквально майорить ухвалами слідчих суддів усіх регіонів України, винесених за результатами розгляду клопотань слідчих, прокурорів, якими:

– накладено арешт на ліміт суми ПДВ;

– заборонено використовувати або будь-яким чином відчужувати вищезазна-чене майно;

– зобов'язання органів Державної фіскальної служби України накласти арешт на суми ліміту ПДВ у системі електронного адміністрування ПДВ [1].

Втім, формулювання резолютивної частини ухвал зазначених ухвал слідчих суддів не є однаковими, а подекуди, їх можна назвати навіть винахідливими, проте суть їх зводиться до зазначених вище обмежень, що накладаються на ліміт ПДВ. Намагатимемося відповісти на наступні питання:

a) Чи може бути ліміт ПДВ об'єктом арешту відповідно до кримінального процесуального законодавства?

b) Чи є правові підстави для накладення арешту на такий об›єкт?

c) Чи правомірним є спосіб виконання судового рішення на ліміт ПДВ?

Відповідно до частини першої статті 170 Кримінального процесуального кодексу України (далі – КПК України) арештом майна є тимчасове, до скасування у встановленому цим Кодексом порядку, позбавлення за ухвалою слідчого судді або суду права на відчуження, розпорядження та/або користування майном, щодо якого існує

сукупність підстав чи розумних підозр вважати, що воно є доказом злочину, підлягає спеціальній конфіскації у підозрюваного, обвинуваченого, засудженого, третіх осіб, конфіскації у юридичної особи, для забезпечення цивільного позову, стягнення з юридичної особи отриманої неправомірної вигоди, можливої конфіскації майна [2].

Таким чином об'єктом арешту, що накладається в порядку ст. 170 КПК України, може бути виключно майно.

Визначення майна, наведене у частині першій статті 190 Цивільного кодексу України, визначає майно як особливий об'єкт, яким вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов›язки [3].

Разом з тим, відповідно до пункту першого частини другої статті 170 Кримінального процесуального кодексу України арешт майна допускається, зокрема, з метою забезпечення збереження речових доказів. Саме цю підставу найчастіше зазначають суди в ухвалах про накладення арешту на ліміт ПДВ,

Згідно із частиною першою статті 98 Кримінального процесуального кодексу України речовими доказами є матеріальні об'єкти, які були знаряддям вчинення кримінального правопорушення, зберегли на собі його сліди або містять інші відомості, які можуть бути використані як доказ факту чи обставин, що встановлюються під час кримінального провадження, в тому числі предмети, що були об'єктом кримінально протиправних дій, гроші, цінності та інші речі, набуті кримінально протиправним шляхом або отримані юридичною особою внаслідок вчинення кримінального правопорушення [2].

Отже, поняття майна та речового доказу співвідносяться як загальне та окреме. З огляду на це, арешт може бути накладено виключно на майно, при тому таке, що має ознаки речового доказу. Тобто, визначення речового доказу виключає з кола об'єктів, що визнаються майном, майнові права та обов'язки.

Що таке, власне, ліміт ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ та чи може він бути речовим доказом? Відповідно до п. 2001.1 ст. 2001 Податкового кодексу України система електронного адміністрування податку на додану вартість забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку:

– суми податку, що містяться у складених та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних;

– суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України;

– суми поповнення та залишку коштів на рахунках в системі електронного адміністрування податку на додану вартість;

– суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних;

– інші показники, які згідно з вимогами пункту 34 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» цього Кодексу враховуються під час обрахунку суми податку, обчисленої за формулою, визначеною пунктом 2001.3 статті 2001 цього Кодексу.

Згідно із п. 2001.3. ст. 2001 Податкового кодексу України платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) на суму податку (ΣНакл), обчислену за такою формулою: ΣНакл = ∑НаклОтр + ∑Митн + ∑ПопРах + ∑Овердрафт – ∑НаклВид – – ∑Відшкод – ∑Перевищ [4]. Кожен із показників, що наведено у формулі, має законодавчо встановлене визначення, що наводиться в тому ж пункту статті. Саме значення (ΣНакл), розраховане за наведеною формулою, є тим значенням, яке називають «сумою ліміту ПДВ». При цьому, чинне законодавство не містить визначення такого поняття як «сума ліміту ПДВ», яке виступає об'єктом арешту, у більшості ухвал про накладення арешту на такий об'єкт, що не додає їм обґрунтованості.

З'ясувавши визначення цього поняття, можна зробити висновок про те, що значення (ΣНакл), яке фактично є вартісним виміром обсягу права на реєстрацію в ЄРПН податкових накладних, а отже, не є річчю, а тим більше матеріальним об'єктом. З такого висновку випливає висновок про неможливість «ліміту ПДВ» бути об'єктом заходу забезпечення кримінального провадження у вигляді накладення арешту на майно.

Вочевидь, з визначення показника (ΣНакл) вбачається також і його мінливість. Слід зазначити, що значення не всіх із складових, з

яких обраховується (ΣНакл), залежить від активних ді платника податків. Так, (ΣНаклОтр) означає загальну суму податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН. Тобто, дії контрагентів платника податків, які реєструють податкові накладні за операціями з ним прямо впливають на значення (ΣНакл), а отже, воно може змінюватись щохвилини навіть без будь-яких дій з боку платника податків. Така мінливість та матеріальна неоформленість – основні критерії, за якими «ліміт ПДВ» не може вважатись речовим доказом, що визначає відсутність підстав та розумного обґрунтування необхідності для накладення арешту на нього.

Необхідно сказати і про спосіб виконання ухвал про накладення арешту на «ліміт ПДВ», який нерідко визначається судом в самій же ухвалі. Так, слідчі судді зазначають про зобов'язання Державної фіскальної служби України накласти арешт на суми ліміту ПДВ у системі електронного адміністрування ПДВ. При цьому, пунктом тринадцятим Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість, затвердженому Постановою Кабінета Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569 (далі- Порядок), встановлено, що ДФС автоматично обчислює суму податку, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Реєстрі [5]. Таким чином, обчислення суми податку, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні є автоматичним, а ручне керування системою не передбачене ані нормами Податкового кодексу України, ані нормами Порядку. Виходячи з цього, судове рішення, яке містить зобов'язання центрального органу виконавчої влади вчинити дії, не передбачені чинним законодавством, а саме накласти арешт на суми ліміту ПДВ у системі електронного адміністрування ПДВ, в тому числі «шляхом блокування сум податку в системі електронного адміністрування ПДВ (ліміт ПДВ) по вказаному підприємству, на яку останні мають право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» [1], не може визнаватись правомірним.

Виходячи з викладеного, ухвали слідчих суддів про накладення арешту на ліміти ПДВ як захід забезпечення кримінального провадження не можуть визнаватись правомірними, а є прямим порушен-

ням як норм кримінального процесуального, так і податкового законодавства, а також прямо суперечать статті 19 Конституції України. Враховуючи те, що нормами статті 1201 Податкового кодексу України також передбачено відповідальність за порушення строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в ЄРПН у розмірі від 10% до 50% від суми ПДВ за податковою накладною, то невиправдане обмеження права платника податків на здійснення реєстрації податкових накладних призводить ще й до майнових збитків для такого платника.

Загалом, вважаємо що за сукупності наведених обставин, ухвали слідчого судді про накладення арешту на суми ліміту ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ не тільки можуть і повинні бути оскаржені в апеляційному порядку, а і можуть бути підставою для звернення зі скаргою до Вищої ради правосуддя України щодо судді, яким винесено таку ухвалу.

Література

1. Ухвала Шевченківського районного суду м.Києва від 20.06.2018 р., справа № 761/22629/18. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/74838428/

2. Кримінальний процесуальний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2013, № 9–10, № 11–12, № 13, ст. 88.

3. Цивільний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2003, №№ 40-44, ст.356.

4. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011, № 13-14, № 15–16, № 17, ст. 112.

5. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість: постанова Кабінета Міністрів України від 16 жовт. 2014 р. № 569. *Офіційний вісник України*. 2014, № 87, стор. 235, ст. 2482.