

Л.В. ОМЕЛЬЧУК, А.С. ЛАЗАРЕНКО

Любов Василівна Омельчук, кандидат юридичних наук, заступник завідувача кафедри Національного університету ДФС України

ORCID: 0000-0002-2457-0118

Аліна Сергіївна Лазаренко, аспірант Національного університету державної фіскальної служби України, помічник адвоката

ORCID: 0000-0001-9320-9521

ПРИЗНАЧЕННЯ ПОЗАПЛАНОВОЇ ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОВАДЖЕННІ ТА ЇЇ ОСКАРЖЕННЯ

Сучасна ринкова економіка формується і функціонує на основі підприємницької діяльності, без якої важко уявити нинішній уклад сфери торгівлі та надання послуг. Конституцією України надається можливість всім громадянам України, а також громадянам інших країн чи осіб без громадянства, займатися підприємництвом на території України, за винятком випадків, передбачених законом¹. Відповідно, право на зайняття підприємницькою діяльністю підлягає певним обмеженням.

Цілком очевидно, що обмеження прав і свобод особи з боку держави, у тому числі й вищезгаданого права, передбачає розв'язання окремих завдань, насамперед підтримку правопорядку, забезпечення внутрішньої і зовнішньої безпеки суспільства та держави, а також створення сприятливих умов для економічної діяльності і охорони всіх форм власності. Однак вже упродовж тривалого часу запеклих протистоянь правоохоронців і адвокатів продовжуються дискусії щодо неправомірного обмеження права особи на зайняття підприємницькою діяльністю шляхом здійснення державою в уособленні правоохоронних органів тиску на бізнес, у тому числі за рахунок безпідставного призначення численних перевірок дотримання вимог податкового законодавства як суб'єктів підприємницької діяльності, так і їх контрагентів.

У ході досудового розслідування у кримінальних провадженнях органами, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, доволі часто слідчі та прокурори вдаються до ініціювання проведення позапланової податкової перевірки, обґрунтовуючи це формальним встановленням ознак неправомірної діяльності у сфері підприємницької діяльності тих чи інших осіб, ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів або сприяння останньому посадовими особами суб'єктів господарювання. Однак здебільшого дані ініціативи мають скоріше характер неправомірного тиску на бізнес і необґрунтованого обмеження права особи на зайняття підприємницькою діяльністю. У зв'язку із цим дослідження питань правової процедури призначення в рамках кримінального провадження позапланових податкових перевірок суб'єктів підприємницької діяльності, оскарження таких рішень, а також оцінки результатів даних перевірок потребує актуалізації.

Проблеми вказаної теми, що здебільшого виникають у правозастосовній техніці, стали предметом досліджень З. Топорецької, О. Капліної, Н. Маринів, А. Марушева, Р. Степанюка, О. Шаповалова та ін. Однак актуальні проблеми, зокрема щодо можливості оскарження рішень про проведення позапланових податкових перевірок у кримінальному провадженні, ними не окреслено, у зв'язку із чим вбачається за необхідне здійснити аналіз комплексного характеру.

Метою статті є характеристика позапланової податкової перевірки та використання результатів останньої у кримінальному провадженні. Завданням є з'ясування особливостей порядку призначення позапланової перевірки з питань дотримання вимог податкового законодавства в рамках досудового розслідування у кримінальному провадженні, окреслення судової практики у контексті розгляду відповідних клопотань органів досудового розслідування та процесуального керівництва, а також виокремлення можливостей, підстав і механізму оскарження судового рішення про проведення позапланової перевірки.

Проведення контролюючими органами перевірок щодо дотримання вимог податкового законодавства являє собою один із способів здійснення податкового контролю, що передбачено п.п. 62.1.3 п. 62.1 ст. 62 Податкового кодексу України (далі – ПКУ)².

Пунктом 75.1 ст. 75 ПКУ передбачено, що контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами у межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановленому цим Кодексом.

Підстави та порядок призначення і проведення документальної позапланової перевірки визначені положеннями ст. 78 ПКУ. Зокрема, однією із таких підстав є отримання судового рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки, винесену відповідно до закону³.

Таким чином, визначаючи однією із підстав для проведення позапланової податкової перевірки винесе- не відповідно до закону судове рішення, законодавець посилається на положення нормативно-правових актів, що регламентують порядок прийняття такого рішення.

У зв'язку із цим розглянемо процесуальні можливості органів досудового розслідування та процесуаль- ного керівництва щодо ініціювання вказаного виду перевірок.

Насамперед зазначимо, що лише п.п. 12 п. 5 Розділу XII Прикінцевих положень Закону України «Про прокуратуру» від 14 жовтня 2014 р. № 1697-VII⁴ були внесені зміни до Кримінального процесуального кодексу України (далі – КПК України), що набрали законної сили з 15 липня 2015 р. та виключили повнова- ження слідчого і прокурора щодо призначення ревізій і перевірок, що є законними та обґрунтованими.

У розділі 3 Пояснювальної записки до Закону України від 14 жовтня 2014 р. № 1697-VII вказані зміни обґрунтовувалися тим, що останні «дозволять уникнути дублювання повноважень прокуратури та інших органів, на які покладаються повноваження щодо нагляду (контролю) за додержанням законів, що дасть змогу, з одного боку, чітко зрозуміти, який орган несе відповідальність за стан справ у певній сфері суспіль- них відносин, а з іншого боку, – зменшити кількість перевірок та інших заходів, які можуть впливати на діяльність фізичних та юридичних осіб, насамперед у сфері підприємницької діяльності». Фактично ж до внесення відповідних змін, контролюючі органи, посилаючись на винесену в рамках кримінального провад- ження постанову слідчого або прокурора, були зобов'язані здійснити позапланову документальну перевірку з питань дотримання вимог податкового законодавства.

Із 1 січня 2017 р. набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII⁵, яким змінено положення п.п. 78.1.11 ст. 78 ПКУ, а саме виключено одну із підстав для проведення перевірки – отримання постанови органу, що здійснює оперативно-розшукову діяльність, слідчого, прокурора, винесеної відповідно до закону.

Таким чином, нині слідчий та прокурор можуть скористатися у ході досудового розслідування крими- нального провадження лише процесуальною можливістю звернення до слідчого судді із клопотанням, оскільки саме судове рішення слугує підставою для видання контролюючим органом відповідного наказу про проведення документальної позапланової перевірки.

Однак виникають сумніви у правомірності і даної процесуальної дії з боку правоохоронців, адже чин- ним КПК України не передбачено механізм звернення із клопотанням такого виду, не визначено вимоги до останнього, порядок його розгляду слідчим суддею та підстави для задоволення тощо.

Однією із засад кримінального провадження законодавцем визначено диспозитивність, що відповідно до ч. 3 ст. 26 КПК України передбачає можливість вирішення слідчим суддею, судом у кримінальному провад- женні лише тих питань, що винесені на їх розгляд сторонами та віднесені до їх повноважень цим Кодексом⁶.

Згідно з п. 18 ч. 1 ст. 3 КПК України слідчий суддя – суддя суду першої інстанції, до повноважень якого належить здійснення у порядку, передбаченому цим Кодексом, судового контролю за дотриманням прав, сво- бод та інтересів осіб у кримінальному провадженні⁷.

Окремої норми КПК України, що визначала б повноваження слідчого судді у кримінальному провад- женні, не існує, натомість останні виокремлюються зі змісту норм, що регламентують порядок застосування заходів забезпечення та проведення слідчих (розшукових) дій у кримінальному провадженні. Разом із тим перелік заходів забезпечення та слідчих (розшукових) дій, які можуть бути застосовані у кримінальному про- вадженні, не включає проведення перевірок та ревізій.

Тобто, кримінальним процесуальним законом не передбачено можливість звернення із відповідним кло- потанням до слідчого судді місцевого суду та порядок його розгляду як такий. Водночас не існує норми, яка б прямо заборонила слідчому судді призначати позапланові документальні перевірки дотримання вимог подат- кового законодавства. Пунктом 5 ч. 2 ст. 40 КПК України визначено перелік клопотань, із якими слідчий упов- новажений звернутися до слідчого судді, до яких також не належить клопотання про проведення позапланової документальної перевірки. У зв'язку із цим судова практика щодо вказаного питання доволі неоднозначна, що підтверджується статистикою чисельності розглянутих клопотань та прийнятих судових рішень.

Так, упродовж 2018 р. згідно з даними Єдиного державного реєстру досудових розслідувань (далі – ЄДРСР), було розглянуто загалом 2 946 клопотань про призначення позапланової документальної перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань дотримання вимог податкового законодавства. Для порівнян- ня, кількість розглянутих клопотань у 2017 р. становила загалом 6 138.

Навіть незважаючи на відсутність у слідчого судді повноважень щодо ухвалення рішення про призна- чення перевірок, у 2017 р. було задоволено 4 731 клопотань (що становить 77 % від загальної кількості), у 2018 р. – 2 066 клопотань (тобто 70 % від числа розглянутих)⁸.

Отже, всупереч приписам закону, слідчі судді не лише відкривають судові провадження та розглядають по суті клопотання слідчих і прокурорів, а й задовольняють останні у переважній більшості. Тим самим судді виходять за межі власних повноважень і сприяють ситуації, коли здійснюється відкритий тиск на біз- нес з боку правоохоронних органів, особливо коли йдеться про досудове розслідування у кримінальних про- вадженнях органами, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства. У випадку при- буття співробітників контролюючих органів на підприємство з метою проведення таких перевірок на підста- ві ухвали слідчого судді, яка не була оскаржена, їх дії згідно з ПКУ апіорі є законними.

Що ж стосується фактично проведених позапланових перевірок, то відповідно до даних, зазначених у звітах Державної фіскальної служби України, опублікованому на офіційному сайті центрального органу

виконавчої влади, у 2018 р. за рішенням суду (слідчого судді) було проведено лише 461 перевірку, за результатами яких донараховано 3,2 млрд грн⁹. Для порівняння, згідно з аналогічним звітом за 2017 р., було здійснено 0,8 тис. перевірок¹⁰.

Таким чином, кількість винесених судових рішень про призначення перевірок значно перевищує фактичну численність проведених, що свідчить про неефективність заходу, до якого вдаються правоохоронні органи у ході досудового розслідування кримінального провадження.

Враховуючи вказані обставини, правники упродовж тривалого часу ініціювали формування практики оскарження рішень суду першої інстанції та скасування ухвал про призначення позапланових податкових перевірок.

Перешкодою насамперед ставало те, що визначений законодавцем у КПК України перелік ухвал слідчого судді, які можуть бути оскаржені під час досудового розслідування, не містить судового рішення, яким задоволено у клопотанні про проведення позапланової податкової перевірки.

Натомість тривалі непоодинокі спроби аргументувати власну позицію на захист суб'єктів підприємницької діяльності і бізнесу як такого, принесли правозахисникам вагомий результат у вигляді позиції судів апеляційної інстанції щодо невідповідності ухвал суду першої інстанції, якими надано дозвіл на проведення перевірок, вимогам ст. 370 КПК України.

Як вважають О. Капліна та Н. Маринів, можливість оскарження ухвали про призначення позапланової перевірки забезпечує доступ особи до правосуддя¹¹.

Суди апеляційної інстанції вказують на те, що право сторони обвинувачення на збирання доказів, зокрема шляхом витребування та отримання від органів державної влади актів перевірок, що передбачено ч. 2 ст. 93 КПК України, забезпечується не шляхом призначення у кримінальному провадженні позапланових документальних перевірок, а в інший спосіб, який чітко регламентований положеннями КПК України.

На думку З. Топорецької, ПКУ не надає актам перевірок окремої юридичної сили акта індивідуальної дії, а визначає, що за результатами перевірок контролюючий орган виносить повідомлення-рішення щодо платника податків, який вже є актом індивідуальної дії щодо такого платника. Складений за результатами ініційованої в рамках кримінального процесу перевірки акт перевірки використовується одночасно і для доведення обставин кримінального правопорушення, і є підставою для застосування податкових санкцій¹².

Натомість існують істотні сумніви стосовно того, що акт перевірки, проведеної на підставі рішення суду, може стати доказом у кримінальному провадженні, оскільки згідно з положеннями ст. 84 КПК України доказами в кримінальному провадженні є фактичні дані, отримані виключно у передбаченому цим Кодексом порядку, на підставі яких вже слідчий, прокурор, слідчий суддя і суд встановлюють наявність чи відсутність обставин, що мають значення для кримінального провадження та підлягають доказуванню.

Оскільки норми КПК України не містять повноважень слідчого судді на призначення позапланової документальної перевірки та порядок розгляду клопотання про її призначення, на переконання суду апеляційної інстанції, слідчий суддя суду першої інстанції, задовольнивши клопотання слідчого, або прокурор, виходить за межі повноважень, наданих йому чинним кримінальним процесуальним законом, та ухвалює рішення, яке не передбачено КПК України, а відтак, і не відповідає вимогам ст. 370 КПК України.

Більше того, частково вказана позиція підтверджена судом касаційної інстанції і викладена у постанові Великої палати Верховного Суду України від 23 травня 2018 р. у справі № 243/6674/17-к (далі – Постанова)¹³.

Так, колегією суддів у п. 21 Постанови зазначається про те, що Конституційний Суд України, розглядаючи положення п. 8 ч. 3 ст. 129 Конституції України, дійшов висновку, що апеляційне оскарження судового рішення можливе в усіх випадках, крім тих, коли закон містить заборону на таке оскарження (абз. 2 пп. 3.2. Рішення Конституційного Суду України від 27 січня 2010 р. № 3-рп/2010 у справі за конституційним зверненням громадянина ОСОБА_5 щодо офіційного тлумачення положення п. 18 ч. 1 ст. 293 Цивільного процесуального кодексу України у взаємозв'язку зі ст. 129 Конституції України (про апеляційне оскарження ухвал суду). Оскільки ухвалу слідчого судді про надання дозволу на проведення позапланової перевірки не передбачено КПК, то немає ні дозволу, ні заборони щодо апеляційного оскарження такої ухвали¹⁴.

Відповідно до п.п. 26, 28 Постанови, зважаючи на важливість для суб'єктів, щодо діяльності яких слідчі судді надають дозволу на проведення позапланових перевірок, прав, установлених ст. 8 Конвенції та ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, та враховуючи відсутність надійних процесуальних механізмів захисту прав під час підготовчого провадження, Велика Палата вважає практичним та ефективним право на апеляційний перегляд таких ухвал у стадії досудового розслідування. Велика Палата Верховного Суду вважає, що апеляційні суди зобов'язані відкривати апеляційне провадження за скаргами на ухвали слідчих суддів про надання дозволу на проведення позапланових перевірок¹⁵.

Практика ініціювання та призначення позапланових перевірок з питань дотримання вимог податкового законодавства у ході досудового розслідування кримінальних проваджень існує та обґрунтовується положеннями п. 78.1.11 ПКУ, який передбачає здійснення позапланової перевірки у випадку отримання судового рішення суду (слідчого судді), винесеного відповідно до закону.

Дедалі частіше слідчі судді відмовляють у задоволенні відповідних клопотань, однак значна частка у відсотковому співвідношенні підлягає задоволенню. Разом із тим згідно зі звітами Державної фіскальної служби України кількість проведених перевірочних заходів значно нижча, ніж кількість винесених судових рішень, які відображені у Єдиному державному реєстрі судових рішень. Це вказує передусім на те, що механізм ініціювання клопотань про проведення позапланових податкових перевірок, до якого вдаються співро-

бітники правоохоронних органів у ході досудового розслідування кримінального провадження, низько ефективний. Більше того, відсутність визначеного у кримінальному процесуальному законі порядку призначення таких перевірок призводить загалом до того, що визнання результатів останніх належними доказами у кримінальному провадженні ставиться під сумнів.

Неоднозначність оскарження таких ухвал слідчих суддів полягає в тому, що відповідно до положень ст. 309 КПК України останні не можуть бути оскаржені під час досудового розслідування.

Натомість сформована судова практика показує, що насправді ухвала слідчого судді про призначення позапланової перевірки цілком може бути оскаржена до суду апеляційної інстанції, і суд апеляційної інстанції розглядає такі скарги та ухвалює судові рішення по суті на користь скажника.

Можливість скасування ухвали суду першої інстанції суд апеляційної інстанції обґрунтовує тим, що КПК України не передбачає права слідчого або прокурора на звернення до слідчого судді із клопотанням про призначення позапланової перевірки, і у кримінальному процесуальному законі відсутня процедура розгляду такого клопотання. Тому, задовольняючи вказане клопотання, слідчий суддя виходить за межі своїх повноважень і діє у спосіб, який не відповідає процесуальному закону.

¹ Конституція України від 28.06.1996 р., редакція від 21.02.2019 р. / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96%D0%B2%D1%80>

² Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон від 13.04.2012 р. № 4651-VI в редакції від 11.01.2019 р. / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17/paran492#n492>

³ Там само.

⁴ Про прокуратуру: Закон України від 14.10.2014 р. № 1697-VII в редакції від 28.08.2018 р. / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1697-18>

⁵ Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 26.12.2016 № 1797-VIII / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>

⁶ Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон від 13.04.2012 р. № 4651-VI в редакції від 11.01.2019 р. / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17/paran492#n492>

⁷ Там само.

⁸ Електронний ресурс «Єдиний державний реєстр судових рішень». URL: <http://reyestr.court.gov.ua>

⁹ Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf>

¹⁰ Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>

¹¹ Капліна О., Маринів Н. Проведення ревізій та перевірок у кримінальному провадженні: дисонанс законодавства та правозастосовної практики. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 2. С. 197–206.

¹² Топорецька З. Позапланові перевірки в кримінальному провадженні. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 7. С. 148–152. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2017/7/32.pdf>

¹³ Постанова Великої палати Верховного Суду України від 23.05.2018 р. у справі № 243/6674/17-к. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74475959>

¹⁴ Там само.

¹⁵ Там само.

Резюме

Омельчук Л.В., Лазаренко А.С. Призначення позапланової податкової перевірки у кримінальному провадженні та її оскарження.

У даній статті окреслено актуальні проблеми ініціювання правоохоронними органами позапланових перевірок з питань дотримання вимог податкового законодавства у кримінальному провадженні, судову практику в частині розгляду відповідних клопотань, а також виокремлено окремі підстави та механізм оскарження судового рішення про проведення позапланової податкової перевірки.

Ключові слова: позапланова перевірка, податок, кримінальне провадження, клопотання, ухвала, контролюючі органи, оскарження.

Резюме

Омельчук Л.В., Лазаренко А.С. Назначение внеплановой налоговой проверки в уголовном производстве и ее обжалование.

В данной статье обозначены актуальные проблемы инициирования правоохранительными органами внеплановых проверок по вопросам соблюдения требований налогового законодательства в уголовном производстве, судебную практику в части рассмотрения соответствующих ходатайств, а также выделены отдельные основания и механизм обжалования судебного решения о проведении внеплановой налоговой проверки.

Ключевые слова: внеплановая проверка, налог, уголовное производство, ходатайство, определение, контролирующие органы, обжалование.

Summary

Omelychuk L., Lazarenko A. The appointment and appeal of an unscheduled tax audit in a criminal proceeding.

This article identifies topical issues of initiation of unscheduled inspections by law enforcement agencies on issues of compliance with tax legislation in criminal proceedings, judicial practice regarding the consideration of relevant petitions, as well as separate grounds and mechanism for appealing a court decision on an unscheduled tax audit.

Key words: unscheduled audit, tax, criminal proceedings, petition, court decision, regulatory authorities, appeal.