

Олександр Миколайович ЛІСОВОЛ

к.ю.н., доцент кафедри, Національна академія внутрішніх справ

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0972-514X>

e-mail: slisov@ukr.net

АРЕШТ СУМ ПДВ У СЕА ЯК ІНСТРУМЕНТ КРИМІНАЛЬНОГО ПРОЦЕСУ: НЕОБХІДНІСТЬ ЗМІН ДО КПК УКРАЇНИ

У статті обґрунтовано доцільність внесення змін до Кримінального процесуального кодексу (КПК) України про арешт сум податку на додану вартість (ПДВ) у системі електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ) у випадках фіктивного формування податкового кредиту. Автор доводить, що наявне правове регулювання не дає змогу ефективно блокувати застосування незаконно сформованого ліміту ПДВ, навіть коли кінцевий вигодонабувач отримує податкову вигоду. Запропоновано точкові зміни до ст. 170 КПК України, які дадуть змогу застосовувати арешт таких сум, як дієвий процесуальний інструмент. Визначено запобіжники, які забезпечать дотримання прав платників податків.

Ключові слова: ПДВ, арешт майна, СЕА ПДВ, КПК України, фіктивні операції, вигодонабувач, кримінальний процес

ВСТУП

Ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів є злочином, який вкрай негативно впливає як на процес формування державного та місцевих бюджетів України і як наслідок на добробут населення загалом. В сучасних умовах, на час воєнного стану, цей злочин привертає особливу увагу, адже ненадходження коштів до державного та місцевих бюджетів призводить до зменшення доходів, що негативно відображається на всіх сферах суспільного життя країни. Ефективне розслідування та протидія злочинній діяльності, в результаті якої державний та місцеві бюджети не отримують надходження податкових платежів в повному обсязі, залежить від багатьох факторів, зокрема й результативності окремих процесуальних заходів, передбачених Кримінальним процесуальним кодексом України (КПКУ).

Зі свого боку, ухилення від сплати податку на додану вартість (ПДВ) за допомогою фіктивних господарських операцій стало одним із наймасштабніших викликів для податкової системи України. Незважаючи на численні спроби вдосконалити адміністрування ПДВ, включаючи запровадження системи електронного адміністрування (СЕА ПДВ), бізнес-середовище продовжує використовувати лазівки, зокрема через штучне формування податкового кредиту внаслідок взаємодії з фіктивними суб'єктами господарювання.

Особливої актуальності проблема набуває в умовах воєнного стану, коли кожна гривня податкових надходжень є критично важливою для забезпечення обороноздатності, функціонування інфраструктури та соціальної підтримки населення. Тіньовий обіг ПДВ, що здійснюється через «транзитні» підприємства та «податкові ями», щороку завдає державному бюджету збитків на мільярди гривень.

У цьому контексті значення набуває кримінальне провадження у справах про ухилення від сплати податків передбачене ст. 212 Кримінального кодексу України, в межах якого можуть застосовуватись заходи забезпечення, – зокрема арешт майна.

Водночас чинна редакція ст. 170 КПКУ не дозволяє накладати арешт на суми ліміту ПДВ у СЕА і таку пряму заборону встановлено ч. 3 ст. 170 КПКУ.

Така правова конструкція, обґрунтована з погляду

юридичної чистоти, на практиці виявляється неефективною, коли йдеться про боротьбу зі складними схемами фіктивного ПДВ, в яких кінцевими вигодонабувачами стають суб'єкти господарювання реального сектору. Відсутність можливості арешту сум, утворених через злочинну діяльність, позбавляє слідство одного з ключових інструментів блокування активів і відновлення справедливості.

МЕТА статті – обґрунтувати доцільність розширення переліку об'єктів арешту в КПКУ, довести необхідність уможливити арешт сум ліміту ПДВ у випадках фіктивного податкового кредиту, запропонувати концепцію змін до законодавства з урахуванням правових гарантій для добросовісних платників податків.

РЕЗУЛЬТАТИ

Відповідно до ст. 170 КПКУ 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, стосовно якого є сукупність підстав чи розумних підозр вважати, що воно є доказом кримінального правопорушення, підлягає спеціальній конфіскації у підозрюваного, обвинуваченого, засудженого, третіх осіб, конфіскації в юридичної особи для забезпечення цивільного позову, стягнення з юридичної особи отриманої неправомірної вигоди, можливої конфіскації майна [1].

Згідно з КПКУ завданням арешту майна є запобігання можливості його приховування, пошкодження, псування, знищення, перетворення, відчуження. Слідчий, прокурор повинні вжити необхідних заходів з метою виявлення та розшуку майна, на яке може бути накладено арешт у кримінальному провадженні [1].

Арешт допускається лише до майна, яке прямо або опосередковано може бути джерелом шкоди або злочинної вигоди. Визначальним критерієм є наявність майнової природи об'єкта.

Ліміт у СЕА ПДВ не має матеріального втілення у вигляді грошових коштів, речей або прав вимоги. Він є електронним показником, що визначає можливість платника податків зареєструвати податкову накладну. Відповідно до позиції Київського апеляційного суду у справі № 752/16869/18 сума ліміту ПДВ в СЕА не є

майном і не підлягає арешту[5].

Судді Апеляційного суду м. Києва зазначають у справі № 757/34890/18-к, що ст. 170 КПКУ визначає вичерпний перелік майна, на яке може бути накладено арешт, а сума ПДВ в СЕА в розумінні ч. 10 ст. 170 КПКУ не є таким майном [6].

Так, у загальному випадку слідчий або прокурор не мають процесуального інструменту арештувати ліміт ПДВ, навіть якщо його джерело – сумнівне. Це призводить до ситуації, коли вигодонабувач може повноцінно скористатися сумою, утвореною внаслідок злочину, без будь-яких обмежень.

Типовий механізм фіктивного формування податкового кредиту полягає у створенні низки удаваних господарських операцій, які не супроводжуються реальним постачанням товарів або послуг. Цей процес включає кілька ключових етапів:

1. Використання «податкових ям» або транзитерів, які реєструють податкові накладні без реального постачання.
2. Змішування фіктивних накладних з реальними, що ускладнює подальшу аналітику.
3. Передача податкового кредиту до компанії, яка фактично є вигодонабувачем через транзитні суб'єкти господарювання.
4. Формування додаткового ліміту ПДВ у СЕА, що дає змогу цій компанії:
 - реєструвати податкові накладні на власних контрагентів;
 - уникати сплати ПДВ до бюджету;
 - або отримувати бюджетне відшкодування.

Незважаючи на те, що суб'єкт господарювання – отримувач фіктивного податкового кредиту, формально не порушує закон, його вигоду сформовано з використанням фіктивного податкового ресурсу. Саме ця обставина створює правову колізію: наявний інструментарій КПК не дає змоги заблокувати такий ліміт, навіть коли його джерело – кримінально каране.

Практика накладення арешту на суму ПДВ в СЕА ПДВ свідчить про низьку ефективність органів досудового розслідування в умовах чинного законодавчого обмеження. У більшості випадків слідчі намагаються обійти заборону арешту віртуального ліміту через:

- арешт банківських рахунків, з яких здійснюється поповнення СЕА ПДВ;
- арешт реальних грошових коштів, що фігурують у бюджетному відшкодуванні;
- звернення до суду з формальними обґрунтуваннями на зразок «підозри на ухилення від оподаткування» без детального аналізу походження податкового кредиту.

Такі дії певною мірою дають результат, проте часто ухвали суду відмовляють у задоволенні клопотань, посиляючись на відсутність обґрунтування накладення арешту на рахунки в установах банків, й накладення арешту на банківські рахунки повністю блокує господарську діяльність суб'єкта господарювання на відміну від можливості накладення арешту на суми ліміту ПДВ в СЕА в сумах, що сформовано за фіктивними фінансово-господарськими операціями. За умови відсутності законодавчого дозволу на арешт ліміту сум ПДВ вигодонабувачі встигають зареєструвати податкові накладні, скористатися лімітом ПДВ і фактично вивести кошти, що штучно сформовано внаслідок фіктивних господар-

ських операцій.

Реальним ускладненням є відсутність процесуальної категорії для електронних активів – податкового ліміту, електронної квоти, електронних ліцензій тощо. КПКУ не пристосовано до цих форм обігу, що створює правовий вакуум у цифрову епоху.

З урахуванням викладеного пропонується внести до КПКУ зміни, які уможливають арештувати суми ліміту ПДВ у СЕА у виняткових випадках:

Проект нового абзацу до ч. 1 ст. 170 КПК України міг би бути таким:

«Арешт може бути накладено також на визначену суму ліміту податку на додану вартість у системі електронного адміністрування податку, якщо її сформовано внаслідок сумнівних господарських операцій, за умов наявності обґрунтованої підозри, підтвердженої аналітичним дослідженням, та ухвали слідчого судді, що містить вказівку на вигодонабувача/транзитера і може бути накладено у ланцюгу транзитних операцій».

Ключові елементи пропозиції:

- обґрунтованість підозри, підтверджена перевіркою, аналітичним дослідженням або експертизою;
- визначення кінцевого вигодонабувача/транзитера – забороняється накладення арешту без зв'язку із суб'єктом;
- арешту підлягає лише чітко визначена сума ліміту ПДВ в СЕА, сформована за сумнівними господарськими операціями;
- тимчасовість та судовий контроль – арешт не повинен бути довільним.

Такі зміни не змінюють базових принципів КПКУ, але розширюють його інструментальну дієвість, адаптуючи до цифрових об'єктів, зокрема в податковій сфері.

Запропонована законодавча ініціатива дасть змогу досягти кількох важливих цілей:

1. Унеможливити використання фіктивного ліміту ПДВ платниками, які свідомо чи несвідомо скористалися незаконно сформованим податковим кредитом;
2. Забезпечити повернення бюджетних коштів, які інакше були б втрачені через механізми штучного відшкодування;
3. Підвищити ефективність кримінального процесуального інструментарію без шкоди для добросовісних учасників;
4. Створити правову основу для дій у сфері цифрових активів, зокрема криптовалюти, електронних квот, прав на сервіси, які також можуть бути пов'язано з податковими злочинами;
5. Відновити фіскальну справедливість, коли вигоди від фіктивних схем не може бути використано безкарно.

Крім того, арешт ліміту ПДВ може і має застосовуватись як інструмент негайного припинення податкового правопорушення. У ситуаціях, коли підтверджено фіктивність податкового кредиту, сформованого через декілька суб'єктів господарювання, накладення арешту на відповідну частину ліміту в СЕА ПДВ:

- мінімізує можливість використання податкового кредиту, що має сумнівне походження;
- блокує зловживання ще до моменту реєстрації податкових накладних або незаконного бюджетного відшкодування;
- поширюється на весь ланцюг фіктивних операцій

до моменту, коли вигодонабувач отримує перевагу;
– слугує інструментом правового «заморожування»
віртуального активу, з яким інакше нічого зробити не-
можливо.

Отже, арешт сум ліміту ПДВ у СЕА, сформованих

внаслідок фіктивних господарських операцій, – це не
лише засіб забезпечення майбутньої конфіскації, а й
оперативний засіб припинення злочинної податкової
моделі в її активній фазі.

Список використаних джерел

1. Кримінальний процесуальний кодекс України: Кодекс України; Закон від 13.04.2012 № 4651 VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/4651-17>
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755 VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
3. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 № 2341 III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2341-14>
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо електронного адміністрування ПДВ: Закон України від 15.09.2015 № 1911 VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1911-19>
5. Ухвала Київського апеляційного суду від 05.04.2019 судова справа № 752/16869/18. URL: <https://www.reyestr.court.gov.ua/Review/81098904>
6. Ухвала Апеляційного суду м. Києва від 20.08.2018 судова справа № 757/34890/18к. URL: <https://iplex.com.ua/doc.php?d=...>
7. Котова А.С. Процесуальний порядок арешту майна у кримінальному провадженні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Харків, 2020. 270 с.
8. Дрозд А.В. Деякі проблемні питання арешту майна в кримінальному процесі. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2018. № 36, т. 2. С. 164.
9. Баженова А.І. Генезис і розвиток інституту арешту майна у кримінальному процесі. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2020. № 4. С. 302–307.
10. Карпенко С.М. Податковий кредит: механізми формування та використання. *Економіка України*. 2021. № 7. С. 22–30.
11. Глушко Ю.М. Історія розвитку інституту арешту майна у кримінальному провадженні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025. № 5. С. 261.
12. Огляд законодавства щодо регулювання віртуальних активів / вид. за сприяння Координатора проектів ОБСЄ в Україні. URL: <https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/310/Різне/VirtualAssets.pdf>
13. Мельник І.В. Цифрові активи у кримінальному процесі: сучасні виклики. *Право і суспільство*. 2024. № 1. С. 88–96.
14. Главацька Н.І. Визначення передумов та наслідків ухилення від сплати податків. *Управління розвитком*. 2016. № 21. С. 79–81.

References

1. Criminal Procedure Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 13.04.2012 No. 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/4651-17> (in Ukrainian).
2. Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (in Ukrainian).
3. Criminal Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 05.04.2001 No. 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2341-14> (in Ukrainian).
4. On Amendments to the Tax Code of Ukraine Regarding Electronic VAT Administration: Law of Ukraine dated 15.09.2015 No. 1911-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1911-19> (in Ukrainian).
5. Ruling of the Kyiv Court of Appeal dated 05.04.2019 in case No. 752/16869/18. URL: <https://www.reyestr.court.gov.ua/Review/81098904> (in Ukrainian).
6. Ruling of the Kyiv City Court of Appeal dated 20.08.2018 in case No. 757/34890/18-k. URL: <https://iplex.com.ua/doc.php?d=...> (in Ukrainian).
7. Kotova A.S. Procedural Order of Property Seizure in Criminal Proceedings: diss. ... PhD in legal sciences: 12.00.09. Kharkiv, 2020. 270 p. (in Ukrainian)
8. Drozd A.V. Some Problematic Issues of Property Seizure in Criminal Procedure. Scientific Bulletin of the International Humanitarian University. Series: Jurisprudence. 2018. No. 36, Vol. 2. 164 p. (in Ukrainian).
9. Bazhenova A.I. Genesis and Development of the Institution of Property Seizure in Criminal Procedure. *Southern Ukrainian Law Journal*. 2020. No. 4. pp. 302–307. (in Ukrainian).
10. Karpenko S.M. Tax Credit: Mechanisms of Formation and Use. *Economy of Ukraine*. 2021. No. 7. pp. 22–30. (in Ukrainian).
11. Hlushko Yu.M. History of the Development of the Institution of Property Seizure in Criminal Proceedings. *Legal Scientific Electronic Journal*. 2025. No. 5. 261 p. (in Ukrainian).
12. Overview of Legislation on Regulation of Virtual Assets / Published with the support of the OSCE Project Co-ordinator in Ukraine. URL: <https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/310/Різне/VirtualAssets.pdf> (in Ukrainian).
13. Melnyk I.V. Digital Assets in Criminal Procedure: Current Challenges. *Law and Society*. 2024. No. 1. pp. 88–96. (in Ukrainian).
14. Hlavatska N.I. Definition of Preconditions and Consequences of Tax Evasion. *Development Management*. 2016. No. 21. pp. 79–81. (in Ukrainian).

Oleksandr LISOVOL

PhD in Legal Sciences, Associate Professor of department, National Academy of Internal Affairs

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0972-514X>

e-mail: slisov@ukr.net

ARRESTING OF VAT IN THE ELECTRONIC ADMINISTRATION SYSTEM AS A CRIMINAL PROCEEDING TOOL: THE NEED FOR CHANGES TO THE CPC OF UKRAINE

This paper examines a critical gap in the Ukrainian legal framework that hinders effective criminal prosecution of large-scale tax fraud involving fictitious VAT credits. In recent years, the Ukrainian tax system has struggled to counteract the manipulation of VAT through the use of shell companies and transit enterprises, which generate artificial tax credits via fictitious transactions. While the electronic VAT administration system (SEA VAT) was introduced to automate and control the movement of tax liabilities, its design has created legal ambiguity regarding the status of VAT limits formed within it.

The paper substantiates the need to amend the CPC to recognize digital tax indicators, such as VAT limits, as eligible objects for pre-trial seizure, particularly when formed through suspicious or criminal schemes. The proposed legislative changes aim to ensure that such VAT amounts may be provisionally blocked to prevent their use in tax evasion or illicit budget refund claims. The author supports the proposal with legal argumentation, a review of judicial practice, and comparative insights from digital asset regulation. Key safeguards are suggested to preserve the rights of bona fide taxpayers, including judicial oversight, case-by-case analysis, and requirement of clear identification of the beneficiary or transit entity involved in the fictitious operations.

Overall, the paper contributes to the modernization of procedural mechanisms in financial criminal law, proposes an urgent legal remedy for combating VAT fraud in wartime economic conditions, and offers a legal basis for addressing broader challenges posed by intangible digital assets within the criminal process.

Keywords: VAT, asset seizure, SEA VAT, CPC of Ukraine, fictitious operations, beneficiary, criminal procedure