



О. С. Шевчик,

к.ю.н., асистент кафедри публічного права,
Полтавський юридичний інститут Національного
юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ПРО ДЕЯКІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ ОКРЕМИХ ВИДІВ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

У статті з метою визначення видів юридичної відповідальності, які застосовуються за порушення податкового законодавства, проаналізовано чинне законодавство України, за результатами якого зроблено спробу аргументувати відсутність правових підстав застосовувати заходи цивільно-правової відповідальності за порушення податкового законодавства, а також наведено аргументи відсутності правових підстав для задоволення цивільних позовів у межах кримінального провадження за скоєння злочинів, пов'язаних із ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

В статті з метою определения видов юридической ответственности, которые применяются за нарушение налогового законодательства, осуществлен анализ действующего законодательства Украины, по результатам которого сделана попытка аргументировать отсутствие правовых оснований для применения гражданско-правовой ответственности за нарушение налогового законодательства, а также приведены аргументы отсутствия правовых оснований для удовлетворения гражданских исков в рамках уголовного производства за совершение преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей).

In this article in order to determine the whole range of types of legal responsibility for tax violations, the author analyzes Ukraine's legislation, which resulted in an attempt to argue the lack of a legal basis to apply civil liability for tax violation and to assert that there are no legal basis for sustaining civil claims in criminal proceedings for offenses relating tax violations.

Ключові слова: відповідальність за порушення податкового законодавства, цивільний позов у кримінальному провадженні за ухилення від сплати податків.

Проблематику юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства і порядок її реалізації розглядали у своїх працях ряд дослідників, серед яких виділимо Ю. В. Боднарука [1], Ю. О. Ровинського [5], Л. К. Воронову [2], Е. С. Дмитренко [3], Л. Р. Наливайко [4] та інших. При цьому роботи науковців переважно присвячені аналізу окремих видів юридичної відповідальності, зокрема дослідженню фінансових санкцій як результату негативного впливу за порушення податкового законодавства.

Разом з тим результати правозастосовної практики свідчать про відсутність не лише єдиного підходу до визначення видів юридичної відповідальності, які застосовуються за порушення податкового законодавства, але й до порядку реалізації інтересів держави в аспекті компенсації шкоди, спричиненої порушенням фінансової дисципліни при сплаті податків та зборів. Так, досліджуючи правозастосовну практику, яка відображена насамперед у практиці судів загальної юрисдикції та адміністративних судів, спостерігаємо факт притягнення за порушення податкового законодавства як до фінансових санкцій (штрафів і пені), кримінальної, адміністративної відповідальності, так і до цивільно-правової відповідальності. При цьому факт застосування за порушення податкового законодавства цивільно-правової відповідальності підтверджується поширеною практикою задоволення цивільних позовів судами загальної юрисдикції за результатами розгляду кримінальних справ, при винесенні обвинувальних вироків, унаслідок яких відбувається притягнення до кримінальної відповідальності осіб за скоєння злочинів, передбачених

ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та при закритті справ даної категорії з nereабілітуючих підстав за відповідною кваліфікацією діянь.

Метою статті є аналіз чинного законодавства для визначення видів юридичної відповідальності, що застосовуються за порушення податкового законодавства. Крім того, метою даної роботи є обґрунтування єдиного підходу до реалізації інтересів держави в аспекті забезпечення компенсації шкоди з боку осіб, які визнані винними у скоєнні кримінально караних діянь, пов'язаних із порушенням фінансової дисципліни при сплаті податків та зборів.

Науковою новизною роботи є сам факт постановки проблематики дослідження правових підстав застосування до порушників фінансової дисципліни цивільно-правової відповідальності при дотриманні податкового законодавства.

Якщо ознаки правопорушення підпадають під дію того чи іншого кодифікованого нормативного акта, то проблем з визначенням виду юридичної відповідальності в галузевому аспекті не виникає. Разом з тим, як уже зазначалося вище, при вирішенні питання притягнення до різних видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства у правозастосовній практиці відсутній єдиний підхід. Вирішуючи питання притягнення до кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства, зокрема, при встановленні обвинувальним вироком суду факту скоєння злочину, передбаченого ст. 212 КК України, – ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або при закритті справи



з nereабілітуючих підстав, у правозастосовній практиці судів загальної юрисдикції немає системного підходу до вирішення питання задоволення цивільних позовів, які обґрунтовуються необхідністю у компенсації шкоди, пов'язаної з несплатою податків та зборів. Неоднозначність практики пов'язана з наявними одночасно випадками як задоволення відповідних позовів з мотивів встановлення вини у вчиненні злочинів, пов'язаних із ухиленням від сплати податків [6], так і фактами відмови у задоволенні цивільних позовів з мотивів, що посадова (службова) особа не відповідає за зобов'язаннями юридичної особи [7], або з мотивів, що в разі стягнення з особи, яка притягається до кримінальної відповідальності, майнової шкоди відбудеться фактичне подвійне стягнення заборгованості і з юридичної та фізичної особи [8].

Крім того, неоднозначність правозастосовної практики полягає ще і у тому, що відповідні позови про стягнення матеріальної шкоди, спричиненої скоєнням злочину, пов'язаного з ухиленням від сплати податків, пред'являється як органами державної податкової інспекції [9], так і органами прокуратури [10], при цьому відповідну шкоду в окремих випадках відповідні суб'єкти вимагають компенсувати на користь держави шляхом перерахунку коштів на рахунок територіального відділення державної казначейської служби [11], а в деяких випадках у позовних вимогах ставиться питання стягнення відповідної матеріальної шкоди на рахунок ДПШ.

Також неоднозначно вирішується і питання пред'явлення відповідного цивільного позову як безпосередньо до фізичної особи, що притягається до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків [12], так і до юридичної особи, посадовою (службовою) особою якої є фізична особа-порушник [13].

Так, п. 22 ст. 92 Конституції України закріплено, що виключно законами країни визначаються засади цивільно-правової відповідальності, діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та встановлюється відповідальність за них. Тобто Конституцією визначено джерела права, якими можуть встановлюватися зазначені види відповідальності, – виключно закони України. Системою нормативних актів визначено коло суб'єктів юридичної відповідальності, ознаки правопорушень, за які настає відповідальність, встановлено принципи юридичної відповідальності тощо.

Згідно з п. 1.1 ст. 1 Податкового кодексу України саме Податковим кодексом України, як спеціальним нормативним актом у сфері справляння податків та зборів, урегульовано відносини, пов'язані не лише зі здійсненням податкового контролю, але й з визначенням загальних засад відповідальності за порушення податкового законодавства. Так, п. 109.2 ст. 109 ПКУ встановлено, що за вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог,

визначених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, передбачена відповідальність ПКУ та іншими законами України. Відповідно до п. 111.1 ст. 111 ПКУ за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна та кримінальна.

Потрібно зазначити, що, виходячи з аналізу наведеного вище переліку правових норм, даний перелік видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства є вичерпним, а отже, за порушення законів з питань оподаткування застосування цивільно-правової відповідальності спеціальним нормативним актом – ПКУ – не передбачено. Крім того, згідно з ч. 2 ст. 1 ЦК України до майнових відносин, основаних на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом. Це, у свою чергу, підтверджує факт відсутності правових підстав притягнення до цивільно-правової відповідальності за порушення податкового законодавства, а отже, підтверджує відсутність правових підстав для задоволення цивільних позовів у межах кримінальних справ за ухилення від сплати податків.

Потрібно також звернути увагу, що відповідно до ч. 2 ст. 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Згідно з п. 12 ч. 2 ст. 36 КПК України органи ДПШ відповідних головних управлінь Міністерства доходів і зборів України на обласному рівні не наділені повноваженнями пред'являти цивільний позов в інтересах держави в межах кримінального провадження, оскільки за загальними правилами кримінального судочинства відповідні функції покладено на прокурора, а органи ДПШ не належать до сторони обвинувачення. Крім того, органи ДПШ не наділені правовим статусом потерпілої особи, а отже, відповідні суб'єкти на підставі правових норм, зазначених у главі 3 КПК України, не наділені повноваженнями подавати цивільний позов у своїх інтересах.

Крім того, при вирішенні питання притягнення до цивільно-правової відповідальності шляхом пред'явлення цивільного позову в межах кримінального провадження за ухилення від сплати податків, на нашу думку, посадові особи ДПШ та органів прокуратури діють у спосіб, який не передбачений законодавством України, чим знову-таки порушують вимоги ч. 2 ст. 19 Конституції України. Так, відповідно до підп. 54.3.4 п. 54.3 ст. 54 ПКУ контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, передбачених Податковим кодексом або іншим законодавством, якщо за рішенням суду, що набрало законної сили, особу визнано винною в ухиленні від сплати податків.



Згідно з п. 58.4 ст. 58 ПКУ у разі, коли судом за результатами розгляду кримінального провадження про кримінальне правопорушення, предметом якого є податки, збори, винесено обвинувальний вирок, що набрав законної сили, або винесено рішення про закриття кримінального провадження за не реабілітуючими підставами, відповідний контролюючий орган зобов'язаний визначити податкові зобов'язання платника податків за податками та зборами, несплата податкових зобов'язань за якими встановлена судовим рішенням, і прийняти податкове повідомлення-рішення про нарахування платнику таких податкових зобов'язань і застосування стосовно нього штрафних (фінансових) санкцій у розмірах, визначених ПКУ. Тобто зазначеними вище правовими нормами чітко встановлено, що майнова шкода державі має компенсуватися шляхом визначення розміру грошових зобов'язань, прийняття контролюючими органами податкового повідомлення-рішення про нарахування платнику таких податкових зобов'язань та надіслання його платнику податків.

Значимо, що правозастосовними органами при вирішенні питання притягнення до цивільної відповідальності при одночасному вирішенні питання притягнення до кримінальної відповідальності нерідко залишається поза увагою різний правовий статус осіб, які виступають суб'єктом злочину, пов'язаного з ухиленням від сплати податків, та осіб з правовим статусом особи, на яких покладено обов'язок щодо сплати податків. У більшості випадків при вирішенні питання притягнення до кримінальної відповідальності конкретних фізичних осіб окремі представники правозастосовних органів ігнорують той факт, що, навіть виступаючи суб'єктом злочину щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), конкретна фізична особа не несе прямого обов'язку щодо сплати грошових зобов'язань, оскільки в більшості випадків даний обов'язок покладено саме на юридичну особу, у трудових та/або корпоративних відносинах з якою перебуває така фізична особа.

За таких умов, на нашу думку, цілком правомірними є поодинокі випадки відмови у задоволенні цивільного позову в межах кримінального провадження за ухилення від сплати податків з мотивів необґрунтованості, оскільки посадова (службова) особа не відповідає за зобов'язання юридичної особи. Крім того, на нашу думку, є цілком слушним і обґрунтування відмови у задоволенні цивільного позову з боку судів загальної юрисдикції з тих мотивів, що в разі стягнення з особи, яка притягується до кримінальної відповідальності, майнової шкоди відбувається фактично подвійне стягнення заборгованості з фізичної особи шляхом притягнення до цивільно-правової відповідальності та з юридичної – шляхом застосування фінансових санкцій у порядку, передбаченому податковим законодавством.

Крім того, на нашу думку, притягнення до цивільної відповідальності конкретних фізичних осіб – суб'єктів злочину, пов'язаного з порушенням податкового законодавства внаслідок несплати подат-

ків, зборів (обов'язкових платежів), шляхом задоволення цивільного позову у розмірі шкоди, визначеному в межах кримінального провадження, не надає можливості у повному обсязі компенсувати дійсну шкоду, спричинену державі внаслідок ухилення від сплати податків. Так, відповідно до роз'яснень, наданих Пленумом Верховного Суду України в абз. 3 п. 11 Постанови від 8 жовтня 2004 року № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», при визначенні розміру коштів, шкоди, спричиненої державі внаслідок ухилення від сплати податків, зборів (податкових) зобов'язань, до уваги береться лише сума грошового зобов'язання без нарахування розміру штрафів та пені.

Фінансові санкції, які застосовуються за порушення податкового законодавства у вигляді штрафів та пені, мають не лише карний, але і компенсаційний характер, пов'язаний з відшкодуванням державі майнової шкоди, завданої внаслідок не своєчасного та неповного формування дохідної частини бюджетів відповідного рівня. Ураховуючи наведене вище роз'яснення Пленуму ВСУ, навіть гіпотетичне задоволення цивільного позову у розмірі суми грошових зобов'язань, визначених у межах кримінального провадження, на нашу думку, не зможе в повному обсязі компенсувати дійсну майнову шкоду державі. Саме для забезпечення можливості компенсувати дійсну майнову шкоду державі, спричинену ухиленням від сплати податків, і передбачено спосіб, визначений п. 58.4 ст. 58 ПКУ, а саме: шляхом покладання обов'язку на відповідний контролюючий орган визначити не лише податкові зобов'язання платника податків за податками та зборами, несплата податкових зобов'язань за якими встановлена судовим рішенням, та прийняти податкове повідомлення-рішення про нарахування платнику таких податкових зобов'язань і застосування стосовно нього штрафних (фінансових) санкцій у розмірах, визначених Податковим кодексом України.

Підсумовуючи наведене, можемо зробити такі висновки:

- по-перше, коло видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства визначено ст. 111 ПКУ, якою не передбачена цивільно-правова відповідальність;

- по-друге, ураховуючи факт відсутності передбачених юридичних підстав застосовувати цивільно-правову відповідальність за порушення законодавства з питань оподаткування, пред'явлення цивільних позовів у межах кримінального провадження, пов'язаного з притягненням до кримінальної відповідальності осіб за скоєння злочинів у сфері ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), є необґрунтованим та безпідставним;

- по-третє, гіпотетичне задоволення цивільного позову в межах кримінального провадження за ухилення від сплати податкових платежів не може забезпечити відшкодування дійсного розміру майнової шкоди, спричиненої державі, оскільки ви-