**Лекція на тему: Відповідальність за порушення податкового законодавства:**

 **План.**

1. **Підстава відповідальності за порушення податкового законодавства.**
2. **Види юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства**

**Додаткові джерела:**

1. Постанова Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів».
2. Кримінальний Кодекс України
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення
4. Про деякі аспекти застосування окремих видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. // Фінансове право, 2014. № 1(27)

**Питання № 1 Підстава відповідальності за порушення податкового законодавства.**

**Підставою відповідальності за порушення податкового законодавства є вчинення податкового правопорушення.**

**Податкове правопорушення** - це протиправне винне діяння (дія чи бездіяльність), що виражається у невиконанні або неналежному виконанні платниками податків фінансових обов'язків перед бюджетом, державними цільовими фондами або в порушенні органом (посадовою особою) державної податкової служби прав і законних інтересів платників податків, за яке встановлено юридичну відповідальність.

**Об'єктом податкового правопорушення** є суспільні правовідносини, що виникають з приводу сплати податків, інших обов'язкових платежів до бюджету та державних цільових позабюджетних фондів.

У сфері податкового права такими відносинами є відносини, які регулюють установлений порядок реалізації податкового обов'язку платником податку, порядок обчислення, сплати, стягнення податків, податкової звітності і податкового контролю. Фактично об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування (мобілізації доходів) централізованих фондів коштів.

**Суб'єкти податкового правопорушення.** Згідно з роз'ясненням президії Вищого арбітражного суду України відповідальність, установлена податковим законодавством, застосовується лише до платників податків, які мають об'єкт оподаткування і зобов'язані у зв'язку з цим сплачувати відповідний податок, тобто відповідальність за правильність обчислення, своєчасність сплати податку та інших обов'язкових платежів і додержання законодавства про оподаткування покладається на платників податків та інших обов'язкових платежів.

Коли обов'язки зі сплати покладаються на підприємство, що виплачує дохід (при перерахуванні податку з доходів громадян), суб'єктом відповідальності (за неправильний розрахунок, утримання податку, несвоєчасне перерахування його до бюджету) є саме підприємство.

Тому вчасно не отримані або не перераховані до бюджету суми податків, які підлягають утриманню з джерела виплати при оподаткуванні громадян, стягуються податковими органами з підприємств, що виплачують дохід фізичним особам, у безспірному порядку з накладанням штрафу.

Не виконання належним чином податкового обов’язку суб’єктом, на який покладено податковий обов’язок є достатньою підставою для застосування фінансової відповідальності.

**Питання № 2 Види юридичної відповідальності за порушення податкового законодавча.**

Види відповідальності за порушення податкового законодавства встановлені ст. 111 ПК України. Перелік видів юридичної відповідальності, які застосовуються за порушення податкового законодавства є вичерпним.

**За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності:**

* **фінансова;**
* **адміністративна;**
* **кримінальна.**

**Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.**

Встановлення фінансової відповідальності означає прийняття та набуття чинності нормативного акта, в якому міститься опис ознак податкового правопорушення, вид і розмір фінансової санкції за його вчинення.

Застосування фінансової відповідальності означає процедуру, яка має такі етапи:

* фіксування конкретного факту податкового правопорушення;
* прийняття рішення про притягнення до відповідальності (про застосування штрафної санкції);
* виконання рішення про застосування штрафної санкції - сплата штрафу.

Суб'єктами фінансової відповідальності (особами, які притягаються до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є платники податків-фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом (див. ком. до ст. 15 ПК).

Відповідно до чинного законодавства платник податку може бути притягнутий до відповідальності в разі:

1) ухилення від сплати податку, іншого обов'язкового платежу. Ця група податкових правопорушень зустрічається найчастіше і є найнебезпечнішою. їх суть полягає у невиконанні чи неналежному виконанні платником податку обов'язків перед бюджетом. Проте суспільна небезпека цього правопорушення не зводиться лише до недоотримання бюджетом коштів і зростання дефіциту бюджету. Ухилення від оподаткування підриває основи ринкової конкуренції, ставить правопорушника у вигідніше становище порівняно з сумлінним платником податків. Крім того, недоплата податку однією особою покривається за рахунок інших платежів: державі доводиться збільшувати ставки чи встановлювати нові види податків;

2) заниження об'єкта оподаткування;

3) несвоєчасної сплати податку, іншого обов'язкового платежу;

4) неподання (несвоєчасного подання) податкових декларацій, розрахунків, інших документів, необхідних для обчислення податків, обов'язкових платежів до податкових органів;

5) неподання (несвоєчасного подання) до банку платіжних доручень на сплату податків, інших обов'язкових платежів;

6) недопущення перевіряючих для обстеження приміщень, що використовуються для отримання доходів тощо. Податки, інші обов'язкові платежі, не оплачені у встановлені строки, а також пеня та штрафи, які застосовуються до платника, визнаються *податковою заборгованістю.*

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) - плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності (п.14.1.265 ПК).

Таким чином, поняття «фінансова санкція» рівнозначно поняттю «штраф» та «штрафна санкція». Пеня не визнається санкцією, а відтак не може розглядатися елементом фінансової відповідальності.

Незважаючи на те, що у вказаних вище нормах ПК передбачена можливість платника податків вирахувати і сплатити штраф самостійно (наприклад, при самостійному виявленні факту заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів), відповідальність за застосування штрафних (фінансових) санкцій та пені, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, покладається на контролюючий орган. Це означає, що контролюючий орган має право і зобов'язаний приймати рішення про застосування фінансових санкцій і забезпечувати їх виконання.

Штрафні санкції накладаються контролюючими органами, або самостійно нараховуються та сплачуються платником податків.

Податковий кодекс передбачає за податкові правопорушення такі види санкцій:

* санкції з абсолютно-визначеним розміром;
* санкції з відносно-визначеним розміром, який вираховується у відсотках від розміру недоплати чи іншого показника тяжкості порушення;
* санкції з відносно-визначеним розміром, який залежить від розміру недоплати чи іншого показника тяжкості порушення, але вираховується не у відсотках (наприклад, штраф у розмірі вартості відчуженого майна, штраф у розмірі збору на один календарний місяць тощо).

Застосування за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, штрафних (фінансових) санкцій, не передбачених цим Кодексом та іншими законами України, не дозволяється.

Так, не можуть встановлюватися і застосовуватися штрафні санкції за порушення нормативних актів Кабінету Міністрів України, податкових органів та інших центральних органів влади, а також органів місцевого самоврядування.

**Пеня -** плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв’язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов’язання. Пеня нараховується після закінчення встановлених строків погашення узгодженого податкового зобов'язання на суму податкового боргу.

Нарахування пені розпочинається:

а)при самостійному нарахуванні суми податкового зобов'язання платником податків - від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання;

б)при нарахуванні суми податкового зобов'язання податковим органом - від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні (за винятком випадків, коли платник податків у встановлені Законом терміни розпочинає процедуру апеляційного узгодження);

в) при нарахуванні суми податкового зобов'язання податковим органом (якщо платник податків у встановлені Законом терміни розпочинає процедуру апеляційного узгодження суми податкового зобов'язання) - від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, визначеного за результатами апеляційного узгодження.

Зазначимо, якщо останній день граничного строку сплати податкового зобов'язання збігається з вихідним або святковим днем, то останнім днем граничного строку сплати вважається наступний за вихідним або святковим робочий операційний (банківський) день.

Якщо платник податків самостійно виявляє факт заниження податкового зобов’язання до початку перевірки його контролюючим органом та погашає його, то пеня не нараховується.

**Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства.**

Суб'єктами адміністративної відповідальності (особами, які можуть притягатися до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є громадяни та посадові особи. Це, наприклад, керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій, на яких покладений обов'язок дотримання встановленого законом порядку ведення податкового обліку (ст.163-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення, далі КУАП). Громадяни несуть відповідальність за неподання або несвоєчасне подання декларацій про доходи (ст.164-1 КУАП).

Платники податків також можуть бути суб'єктами адміністративної відповідальності, якщо це фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом (див. ком. до ст.15 ПК).

Платники податків-юридичні особи не можуть притягатися до адміністративної відповідальності.

Адміністративна відповідальність за податкові правопорушення передбачена такими статтями КУАП:

* стаття 156. Порушення правил торгівлі пивом, алкогольними, слабоалкогольними напоями і тютюновими виробами (щодо відповідальності за торгівлю спиртом етиловим, коньячним або плодовим, алкогольними напоями чи тютюновими виробами без марок акцизного збору чи з підробленими марками цього збору);
* стаття 163-1. Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків;
* стаття 163-2. Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів);
* стаття 163-3. Невиконання законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів;
* стаття 163-4. Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи;
* стаття 164-1. Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат;
* стаття 164-2. Порушення законодавства з фінансових питань;
* стаття 164-5. Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору встановленого зразка;
* стаття 166-9. Порушення законодавства щодо запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення

Адміністративна відповідальність настає лише за умови вини громадянина чи посадової особи, тобто коли протиправне діяння (дія чи бездіяльність) було вчинено умисно або з необережності.

Необхідною умовою притягнення до адміністративної відповідальності є наявність протоколу про адміністративне правопорушення. Відповідно до ст. 255 КУАП протоколи про правопорушення мають право складати уповноважені на те посадові особи.

Складені в законний спосіб протоколи про адміністративне правопорушення розглядаються уповноваженими на те органами.

**Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства.**

Суб'єктами кримінальної відповідальності (особами, які можуть притягатися до цього виду відповідальності) за податкові правопорушення є громадяни та службові особи. Це, наприклад, службові особи підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності, або особи, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки, збори (ст. 212 Кримінального кодексу України).

Платники податків також можуть бути суб'єктами кримінальної відповідальності, якщо це фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно із цим Кодексом або податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно із цим Кодексом (див. ком. до ст. 15 ПК).

Платники податків-юридичні особи не можуть притягатися до кримінальної відповідальності.

Кримінальна відповідальність за злочини, що вчиняються шляхом невиконання або неналежного виконання вимог законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, передбачена, зокрема, такими статтями Кримінального кодексу України (далі - КК):

* стаття 204. Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів;
* стаття 205-1. Підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців;
* стаття 209. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом;
* 209-1. Умисне порушення вимог законодавства про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму
* стаття 212. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
* 212—1 Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування
* стаття 216. Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок;
* стаття 222. Шахрайство з фінансовими ресурсами.

У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» змінені умови звільнення від кримінальної відповідальності осіб, винних у вчинені злочину, передбаченого ст. 212 К.

Зокрема, передбачена можливість звільнення від відповідальності не лише за вчинення діянь, передбачених частиною першою і другою (як раніше), а й за діяння, передбачені частиною третьою цієї статті.

Згідно з ч. 4 ст. 212 КК відповідна особа звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Ряд складів злочинів, передбачених КК, опосередковано пов'язані з порушенням вимог, установлених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Так, дії службових осіб органів ДПС у випадку виконання ними своїх обов'язків всупереч інтересам служби можуть утворювати склади злочинів у сфері службової діяльності - зловживання владою або службовим становищем (ст. 364 КК), перевищення влади або службових повноважень (ст. 365 КК) тощо.

Невиконання або неналежне виконання службовою особою контролюючих органів своїх службових обов'язків через несумлінне ставлення до них у випадку заподіяння істотної шкоди охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян, або державним чи громадським інтересам, або інтересам окремих юридичних осіб утворює склад злочину, передбаченого ст. 367 - службова недбалість.

Обов'язковою умовою притягнення до кримінальної відповідальності осіб, які вчинили діяння, передбачені зазначеними статтями КК, є наявність у діянні (дії чи бездіяльності) **вини у формі умислу чи необережності.** Деякі злочини вчиняються лише умисно (наприклад, ухилення від сплати податків). Деякі можуть вчинятися як умисно, так і з необережності, інші - тільки характеризуються виключно необережною формою вини (наприклад, службова недбалість).

***Примітка: В правозастосовній практиці нерідко піднімається питання про можливість застосування цивільної відповідальності за порушення податкового законодавства.***

***Ремонтовано додаткове джерело:***

Шевчик О.С. Про деякі аспекти застосування окремих видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. // Фінансове право, 2014. № 1(27)

*Вирішуючи питання про притягнення до кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства, зокрема, при встановленні обвинувальним вироком суду факту вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК України – ухиленні від спали податків, зборів (обов’язкових платежів), або при закритті справи з нереабілітуючих підстав, у правозастосовчій практиці судів загальної юрисдикції немає системного підходу до вирішення питання про задоволення цивільних позовів, які обґрунтовуються необхідністю компенсації шкоди, пов’язаної із 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, так і фактами відмови у задоволені цивільних позовів з мотив, що посадова (службова) особа не відповідає за зобов'язання юридичної особи, 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.*

*Крім того, неоднозначність правозастосовчої практики полягає ще і у тому, що відповідні позови про стягнення матеріальної шкоди, спричиненої внаслідок вчинення злочину, пов’язаного із ухиленням від сплати податків, пред’являється як органами держаної податкової інспекції так і органами прокуратури, 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, а в деяких випадках в позовних вимогах ставиться питання про стягнення відповідної матеріальної шкоди на рахунок ДПІ.*

*Також неоднозначно вирішується й питання про пред’явлення відповідного цивільного позову як безпосередньо до фізичної особи, яка притягається до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, так і до юридичної особи, посадовою (службовою) особою якої є фізична особа-порушник.*

 *Так, п. 1.1 ст. 1 Податкового кодексу України, визначено сферу дії податкового кодексу України, а саме визначено, що податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, встановлює порядок їх адміністрування, визначає платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.*

*Тобто, саме податковим кодексом України як спеціальним нормативним актом в сфері справляння податків та зборів, врегульовано відносини, пов’язані не лише із здійсненням податкового контролю, але й з визначенням загальних засад відповідальності за порушення податкового законодавства.*

*Правове регулювання відносин відповідальності за порушення податкового законодавства здійснено шляхом закріплення відповідних правових норм в Главі 11 Податкового кодексу України, в якій визначено коло осіб, які притягуються до відповідальності за вчинення правопорушень, встановлено види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування, передбачено загальні умови притягнення до фінансової відповідальності, тощо.*

*Так, п. 109.2 ст. 109 Податкового кодексу України встановлено, що за вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену Податковим кодексом України та іншими законами України.*

*Відповідно до п. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України,* *за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності, а саме:* *фінансова;* *адміністративна та* *кримінальна.*

*Слід зазначити, що виходячи із аналізу вищенаведеного переліку правових норм, даний перелік видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства є вичерпним, а відтак за порушення законів з питань оподаткування застосування цивільно-правової відповідальності спеціальним нормативним актом – Податковим кодексом України не передбачено. Крім того, відповідно до ч. 2 ст. 1 Цивільного кодексу України, до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом. Це в свою чергу підтверджує факт відсутності правових підстав притягнення до цивільно-правової відповідальності за порушення податкового законодавства, а відтак підтверджує відсутність правових підстав щодо задоволення цивільних позовів в рамках кримінальних справ за ухилення від сплати податків.*

*Слід 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, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.*

 *Відповідно до п. 12 ч. 2 ст. 36 КПК України, органи ДПС відповідних головних управлінь на обласному рівні не наділені повноваженнями пред’являти цивільний позов в інтересах Держави в рамках кримінального провадження, оскільки за загальним правилами кримінального судочинства відповідні функції покладено на прокурора, а органи ДПІ не відноситься до сторони обвинувачення. Крім того, органи ДПІ не наділені правовим статусом потерпілої особи, а відтак відповідні суб’єкти, в силу правових норм, зазначених у главі 3 параграфом 4 КПК України, не наділені повноваженнями подавати цивільний позов у своїх інтересах.*

*Сторона обвинувачення в кримінальному провадженні, зокрема, в особі прокурора, в силу вимог Податкового кодексу України не наділена повноваженнями під час здійснення податкового контролю, а також не наділена повноваженнями представляти інтереси Держави щодо вирішення питання про компенсацію майнової шкоди з боку осіб, які притягаються до кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства.*

 *Тобто, вбачається, що посадові особи ДПІ та органів прокуратури при зверненні до Суду в рамках кримінального провадження із відповідним цивільним позовом про стягнення майнової шкоди внаслідок ухилення від сплати податків явно виходять за рамки повноважень, передбачених законодавством України.*

*Крім того, при вирішенні питання про притягнення до цивільно-правової відповідальності шляхом пред’явлення цивільного позову в рамках кримінального провадження за ухилення від сплати податків, на нашу думку, посадові особи ДПІ та органів прокуратури діють у спосіб, який не передбачений законодавством України, чим самим знов таки порушують вимоги ч. 2 ст. 19 Конституції України.*

*Так, відповідно до п.п. 54.3.4 п. 54.3 ст. 54 Податкового кодексу України, контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, передбачених цим Кодексом або іншим законодавством, якщо* *за рішенням суду, що набрало законної сили, особу визнано винною в ухиленні від сплати податків.*

 *Відповідно до* *п. 58.4 ст. 58 Податкового кодексу України, 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 нереабілітуючими 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, 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. При цьому* *складання та надсилання платнику податків податкового повідомлення-рішення за податковими зобов'язаннями платника податків за податками та зборами, несплата податкових зобов'язань за якими встановлена судовим рішенням, забороняється до набрання законної сили судовим рішенням у кримінальному провадженні або винесення ухвали про закриття такого кримінального провадження за нереабілітуючими підставами.*

*Тобто, вищезазначеними 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 надісланню його платнику податків.*

*Звертаємо увагу, що правозастосовчими органами при вирішенні питання про притягнення до цивільної відповідальності при одночасному вирішенні питання про притягнення до кримінальної відповідальності нерідко залишається поза увагою різний правовий статус осіб, які виступають суб’єктом злочину, пов’язаного із ухиленням від сплати податків та осіб, з правовим статусом особи, на яких покладено обов’язок щодо сплати податків.*

*Так, не вдаючись до детального аналізу можливих форм ухилення від сплати податків, а відтак не вдаючись до дослідження кримінально-правової кваліфікації відповідних діянь та визначення кола осіб, які можуть бути притягнуті до кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства, можемо констатувати факт, що до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків можуть бути притягнуті фізичні особи, які є посадовими (службовими) особами юридичної особи – платника податків, та/або які можуть виступати власниками чи засновниками юридичної особи, а також інші особи, які своїми діями забезпечили можливість юридичній особі-платнику податків ухилитися від спалити податків та зборів.*

*При цьому при вирішення питання про притягнення особи до кримінальної відповідальності визначальним є факт віднесення її до статусу суб’єкту злочину, передбаченого ст. 18 Кримінального кодексу України. При цьому доречно звернути увагу і на роз’яснення, надані Пленумом Верховного Суду України в п. 7 Постанови від 8 жовтня 2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів», в якій наведено перелік осіб, що можуть бути суб'єктами злочину, який кваліфікується як «ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів».*

*Обов’язок щодо сплати податків та зборів, відповідно до податкового законодавства України, покладено перш за все на платника податків, а відтак і шкода, спричинена Державі внаслідок ухилення від сплати податкових платежів, має бути компенсована саме платником податків. В переважній більшості випадків при вирішенні питання про притягнення до кримінальної відповідальності конкретних фізичних осіб, окремі представники правозастосовчих органів ігнорують той факт, що навіть виступаючи суб’єктом злочину щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів), на конкретну фізичну особу не покладено обов’язок щодо сплати грошових зобов’язань, оскільки в більшості випадків даний обов’язок покладено саме на юридичну особу, в трудових та/або корпоративних відносинах з якою знаходиться така фізична особа.*

*За таких умов, на нашу думку, є цілком правомірними поодинокі випадки відмови у задоволені цивільного позову в раках 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 в порядку, передбаченому податковим законодавством.*

*Крім того, на нашу думку, притягнення до цивільної відповідальності конкретних фізичних осіб – суб’єктів злочину, пов’язаного із порушенням податкового законодавства внаслідок несплати податків, зборів (обов’язкових платежів) шляхом задоволення цивільного позову у розмірі шкоди, визначеному в раках кримінального провадження, не надає можливості у повному обсязі компенсувати дійсну шкоду, спричинену державі в наслідок ухилення від сплати податків.*

*Так, відповідно до роз’яснень, наданих Пленумом Верховного Суду України в абз. 3 п. 11**Постанови від 8 жовтня 2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів», при визначенні розміру коштів, що не надійшли до бюджетів чи державних цільових фондів внаслідок ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів, не потрібно враховувати нараховані чи сплачені у зв’язку з цим штрафи й пеню.*

*Тобто, в рамках кримінального провадження, при визначенні розміру 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.*

*Слід зазначити, що фінансові санкції, які застосовуються за порушення податкового законодавства у вигляді штрафів та пені, носять не лише карний, але і компенсаційних характер, пов'язаний із відшкодування Державі майнової шкоди, завданої внаслідок несвоєчасного та неповного формування дохідної частини бюджетів відповідного рівня.*

*Відтак, на нашу думку, при встановленні факту ухилення від сплати податків, важливо не лише вирішити питання про притягнення до кримінальної відповідальності винних осіб, але і питання про відновлення майнових прав Держави шляхом забезпечення механізму стягнення не лише суми грошового зобов’язання щодо сплати податкових зобов’язань, але і забезпечення відновлення її майнових прав шляхом стягнення суми розміру штрафних санкцій, пов’язаних із несвоєчасною сплатою податків та зборів.*

*Враховуючи вищенаведене роз’яснення Пленумом Верховного Суду України, навіть гіпотетичне задоволення цивільного позову у розмірі суми грошових зобов’язань, визначених в рамках кримінального провадження, не зможе в повному обсязі компенсувати дійсну майнову шкоду Державі. Саме, для забезпечення можливості компенсувати дійсну майнову шкоду Державі, спричинену внаслідок ухилення від сплати податків, і передбачено спосіб, визначений п. 58.4 ст. 58 Податкового кодексу України – 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.*

*Окремо хочеться звернути увагу на окремі поодинокі випадки правозастосовчої практики, коли при вирішенні питання про притягнення до кримінальної відповідальності ухвалюється рішення про притягнення до цивільно-правової відповідальності шляхом задоволення позову саме на користь органів ДПІ, а не на користь Держави. Беззаперечним є факт віднесення податкових надходжень в якості дохідної частини бюджету, що встановлено зокрема ст. 9 Бюджетного кодексу України. При цьому, грошові надходження від конкретного виду податків, відповідно до вимог бюджетного законодавства, закріплюються за бюджетами різних рівнів, у тому числі в якості надходжень як до державного, так і до місцевих бюджетів. Відтак, задоволення цивільного позову може призвести до фактичного втрачання адресності надходження конкретних податкових платежів в якості доходів бюджетів відповідного рівня. Забезпечення фінансування органів ДПІ внаслідок надходжень за результатами здійснення виконавчого провадження щодо виконання рішення про задоволення цивільного позову в рамках кримінального провадження про стягнення майнової шкоди на корить ДПІ чинним законодавством не передбачено та взагалі може бути розцінено як зловживання повноваженими.*

*Підсумовуючи наведене, можемо зробити наступні висновки:*

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

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

***по-третє,*** *гіпотетичне задоволення цивільного позову в рамках кримінального провадження за ухилення від сплати податкових платежів не може забезпечити відшкодування дійсного розміру майнової шкоди, спричиненої Державі, оскільки визначення розміру відповідного відшкодування базується на сумі грошових зобов’язань без врахування фінансових санкцій;*

***по-четверте,*** *п. 58.4 ст. 58 Податкового кодексу України передбачений єдиний спосіб компенсації шкоди, спричинений Державі в наслідок вчинення злочинів, пов’язаних із несплатою податкових зобов'язань – а саме шляхом нарахування з боку відповідних контролюючих органів грошових зобов’язань платнику податків та прийняття податкового повідомлення-рішення про нарахування платнику таких податкових зобов'язань і застосування стосовно нього штрафних (фінансових) санкцій у розмірах, визначених Податковим кодексом України.*