

7. Скриньковський Р. М. Освітньо-фаховий потенціал персоналу як фактор впливу на інвестиційну привабливість підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.07 "Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика"/ Р. М. Скриньковський. – Львів, 2014. – 20 с.

УДК: 340.1

І.Я. Олендер

суддя

Вищого адміністративного суду України

### ЦИВІЛЬНИЙ ПОЗОВ ПРО СТЯГНЕННЯ ШКОДИ, ЗАВДАНОЇ УХИЛЕННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, У КРИМІНАЛЬНІЙ СПРАВІ: ПИТАННЯ ЮРИСДИКЦІЇ

В статті розглядаються проблемні питання цивільного позову у кримінальній справі про ухилення від сплати податків. Аналізується поняття «шкода, завдана злочином» та її співвідношення з поняттям податкового боргу, досліджуються проблеми юрисдикції. Обґрунтовується висновок, що вимоги про відшкодування шкоди, завданої ухиленням від сплати податків, можуть вирішуватися виключно в порядку адміністративного судочинства.

**Ключові слова:** податковий борг; ухилення від сплати податків; юрисдикція; цивільний позов у кримінальній справі.

В статье рассматриваются проблемные вопросы гражданского иска в уголовном деле об уклонении от уплаты налогов. Анализируется понятие «вред, причиненный преступлением» и её соотношение с понятием налогового долга, исследуются проблемы юрисдикции. Обосновывается вывод о том, что требования о возмещении вреда, причиненного уклонением от уплаты налогов, могут решаться исключительно в порядке административного судопроизводства.

**Ключевые слова:** налоговый долг; уклонение от уплаты налогов; юрисдикция; гражданский иск в уголовном деле.

The article deals with the problematic issue of civil claim in the criminal case on tax evasion. We analyze the concept of "harm caused by crime" and its relation to the concept of the tax debt, the problems of jurisdiction. Substantiates the conclusion that the claims for damages caused by tax evasion can be tackled only by administrative procedures.

**Keywords:** tax debt; tax evasion; jurisdiction; civil action in the criminal case.

**Постановка задачі.** Кримінальне провадження, учасником якого є платник податків або його керівник, впливає на його податково-правовий статус, механізм визначення грошового зобов'язання та стягнення податкового боргу. Ціла низка норм Податкового кодексу України передбачає особливості застосування традиційних положень податкового права у зв'язку із кримінальним провадженням.

**Метою цієї статті** є аналіз положень вітчизняного законодавства, що регулює стягнення податкового боргу в межах кримінальної справи про ухилення від сплат податків, виявлення проблем правового регулювання та формулювання пропозицій для їх подолання.

У ст. 127 Кримінально-процесуального кодексу України (надалі – КПК України) [1] передбачено, що підозрюваний, обвинувачений, а також за його згодою будь-яка інша фізична чи юридична особа має право на будь-якій стадії кримінального провадження відшкодувати шкоду, завдану потерпілому, територіальній громаді, державі внаслідок кримінального правопорушення. Шкода, завдана кримінальним правопорушенням або іншим суспільно небезпечним діянням, може бути стягнута судовим рішенням за результатами розгляду цивільного позову в кримінальному провадженні.

Отже, закон передбачає два способи відшкодування: 1) добровільний (особисто або за рахунок третіх осіб); 2) примусовий (за цивільним позовом).

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Відшкодування шкоди в межах кримінального провадження відбувається за цивільним позовом. Інститут цивільного позову в кримінальній справі відомий давно та застосовується в багатьох країнах [2]. Однак багато вчених відносяться до нього критично. Як зазначає Х. Кахнич, дискусії зводяться до двох протилежних підходів: на думку одних вчених, правила і принципи цивільного судочинства, пов'язані з відшкодуванням матеріальних збитків, не можна механічно «імплантувати»

(вживляти) в кримінальне провадження, оскільки кожна з цих галузей права самостійна як у предметі, так і в методі регулювання [3, С. 330].

На думку К. Можаровської, є всі підстави констатувати явну наукову та процесуальну суперечливість цивільного позову у кримінальному судочинстві. Він має виключно цивільно-процесуальну природу, у зв'язку з чим цей інститут у КПК України повинен бути скасований [4, С. 179].

Інші, не заперечуючи цю аргументацію, все ж вважають, що таке змішання норм двох галузей права в кримінальному провадженні виправдано під кутом зору доцільності, яку вони вбачають в процесуальній економії часу і процесуальних засобів, пов'язаних із відшкодуванням матеріального збитку, заподіяного потерпілому кримінальним деліктом, а сам інститут цивільного позову в кримінальному провадженні розглядається ними як додаткова процесуальна гарантія забезпечення прав потерпілого. [3, С.330]

Ю. Курдубанов, аналізуючи проблеми забезпечення прав цивільного позивача при розгляді кримінальних справ за КПК Російської Федерації, теж приходиться до висновку, що інститут цивільного позову у кримінальному процесі обумовлений не об'єктивними, а суб'єктивними факторами, насамперед, міркуваннями доцільності [5, С. 34]

На думку прокурорів, хоча цивільний позов може бути пред'явлений як у кримінальному провадженні, так і в порядку цивільного судочинства, все ж таки ініційований прокурором одночасний розгляд судом відповідного кримінального провадження й цивільного позову (з'єднаний процес) має певні переваги: повніше і об'єктивніше досліджуються обставини діянь, що містять ознаки кримінального правопорушення, оскільки розмір заподіяної шкоди нерідко впливає на кваліфікацію кримінального правопорушення та міру покарання, а тому цивільному позивачу (прокурору на його користь) легше доказувати наявність підстав цивільного позову і розмір позовних вимог [6, С. 57].

**Виклад основного матеріалу.** З огляду на предмет нашого дослідження, потрібно з'ясувати можливість застосування інституту цивільного позову для стягнення податкового боргу в межах розгляду кримінальної справи.

Насамперед, звернемо увагу, що КПК України передбачає інститут саме цивільного позову. Немає універсального поняття «позову». Про адміністративний чи господарський позов теж не йдеться. Це можна тлумачити по-різному. Або будь-який позов, який має на меті відшкодування шкоди, завданої злочином, є цивільним. Або ж в межах кримінальної справи можуть розглядатися лише ті позови, які є цивільними. Цивільні вони чи ні, – визначається цивільним процесуальним законодавством. Саме такий підхід видається правильним. Дійсно, характер позову визначається сутністю його вимог. Тому позов не може набувати ознак «цивільного» тільки через те, що він подається у кримінальній справі. Тоді вже логічно було б його називати «кримінальним».

Якщо в межах кримінальної справи може розглядатися тільки цивільний позов, то має значення, який саме позов слід вважати цивільним. Розподіл позовів на цивільні, господарські, адміністративні є наслідком спеціалізації судів. При цьому галузева належність спірних матеріально-правових відносин не є важливою – у нас немає житлових чи трудових позовів, а тільки цивільні; немає податкових чи соціальних, а є адміністративні позови. Відповідно, цивільні позови – це позови, які розглядаються «цивільними судами», тобто загальними судами. Адміністративні позови – це позови, які належать до юрисдикції адміністративних судів. Господарські – ті, які належать до юрисдикції (підвідомчості) господарських судів.

Таким чином, для того, що б визначити чи має позов ознак цивільного, необхідно звертатися до Цивільного процесуального кодексу України [7], зокрема до тієї його частини, що визначає юрисдикцію суду. Відповідно до ст. 15 цього нормативного акту, суди розглядають у порядку цивільного судочинства справи щодо:

- 1) захисту порушених, невизнаних або оспорюваних прав, свобод чи інтересів, що виникають із цивільних, житлових, земельних, сімейних, трудових відносин;
- 2) інших правовідносин, крім випадків, коли розгляд таких справ проводиться за правилами іншого судочинства.

Законом може бути передбачено розгляд інших справ за правилами цивільного судочинства.

Якщо позов належить до юрисдикції загального суду і може бути розглянутий ним по суті, він є цивільним. Однак не будь-які цивільні позови можуть розглядатися в кримінальній справі, а лише ті, які мають на меті відшкодування шкоди, завданої злочином. В межах кримінальної справи суд не вирішує інших позовних вимог, окрім відшкодування шкоди.

Застосуємо ці висновки до справ про відшкодування шкоди, завданої несплатою податків. Правовідносини щодо сплати податків є публічними і на них не поширюється юрисдикція загального суду. Вимоги про стягнення податків (позови та подання) належать до юрисдикції адміністративного суду. Відтак, позов про стягнення податків не є цивільним позовом; він є позовом адміністративним. Тому в межах кримінальної справи він розглядатися не може.

Такий висновок є вірним за умови доведення, що вимога про стягнення податкового боргу і про відшкодування шкоди державі є тотожними. Річ в тому, що податкове законодавство не передбачає ні механізму

відшкодування шкоди, завданої ухиленням від оподаткування, ні права податкового органу заявляти такі вимоги. Тому можна припустити, що йдеться про різні правові явища. Іншими словами, шкода і податковий борг – це різні категорії, які можуть стягуватися кожен за своїм механізмом. Це припущення підлягає перевірці.

Термінологічні аспекти, на жаль, судами не враховуються. Автору не вдалось знайти жодного вироку, в якому б суд аналізував цю проблему. Натомість виявлено багато випадків некоректного застосування термінів. Так, у справі №751/2601/14 заявлено цивільний позов прокуратурою Чернігівської області в інтересах держави в особі Державної податкової інспекції у м. Чернігові Головного управління Міндоходів у Чернігівській області про стягнення з ОСОБА\_1 збитків, заподіяних державі у вигляді податкового боргу у загальній сумі 776 495,75 грн. Суд дійшов висновку, що позов обґрунтований, доведений і підлягає задоволенню в повному обсязі [8]. Тут змішані поняття «шкода» і «збитки», «несплатений податок» і «податковий борг», але це не перешкодило задоволенню позову.

В теоретичному плані все набагато складніше. Насамперед, слід зазначити, що законодавство не містить окремого поняття «шкода, заподіяна злочином». Змістовне значення має поняття «шкоди», в той час як те, що вона заподіяна злочином, стосується підстави її виникнення. Що стосується «шкоди», то цивільне законодавство теж не містить такої дефініції. Натомість, є поняття «збитків»: 1) втрати, яких особа зазнала у зв'язку зі знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа зробила або мусить зробити для відновлення свого порушеного права (реальні збитки); 2) доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене (упущена вигода) (ст. 23 ЦК України).

Щодо співвідношення цих понять (збитки і шкода), висловлюються різні думки. Так, В.О. Тархов, Г.М. Белякова та інші розглядають їх як синоніми. Інші науковці, навпаки, розмежовують ці поняття. Так, В.Т. Смірнов та А.О. Собчак вказують на те, що шкода – це родове поняття негативних майнових наслідків правопорушення, а збитки – це натурально-речова форма виявлення шкоди, якій відповідає один із встановлених в законі способів її відшкодування – відшкодування в натурі (надання речі того ж роду, тієї ж якості чи виправлення пошкодженої речі тощо). На думку І. Митрофанова та Т. Гайкової, поняття «шкода» у законодавстві України є ширшим за поняття «збитки». Шкода може бути відшкодована і в грошовій формі, і в натурі, а збитки – лише в грошовій формі, тобто шкода завжди включає в себе збитки [9, С. 196, 200]. Коли йдеться про такий злочин як «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» (ст. 212 КК України), то умовою кримінальної відповідальності є те, що ухилення призвело до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах (ч. 1), у великих розмірах (ч. 2) та в особливо великих розмірах (ч. 3). Ненадходження коштів до бюджету, про яке йдеться у ст. 212 КК України, подібне до збитків, а саме тієї їх частини, яку в цивільному праві називаються упущеною вигодою (доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене).

Розмежування понять несплаченого податку та шкоди можна помітити у ч. 4 ст. 212 КК України. У ній передбачено, що особа, яка вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою, або діяння, передбачені частиною третьою (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) цієї статті, 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).

В цій нормі поняття «податки, збори (обов'язкові платежі)» і «шкода, завдана державі їх несвоєчасною сплатою» розрізняються. До того ж, зміст поняття «шкода, завдана державі несвоєчасною сплатою» розкривається через поняття фінансових санкцій, пені. Таким чином, при дослівному застосуванні понять Кримінального кодексу України, шкода, завдана злочином «Ухилення від сплати податків», охоплює тільки фінансові санкції та пеню.

Якщо припустити, що податковий борг і шкода, завдана злочином, є різними категоріями, то податковий борг довелось би стягувати виключно в порядку адміністративного судочинства, а штрафні (фінансові) санкції та пеню – можна було б стягувати також і кримінальній справі, як шкоду, завдану злочином, шляхом подання цивільного позову.

На наш погляд, таке регулювання позбавлено сенсу, оскільки податкове зобов'язання та штрафні (фінансові) санкції, які разом складають грошове зобов'язання, пов'язані між собою підставами виникнення. Їх стягнення повинно відбуватися за одними правилами в межах єдиного механізму.

На практиці суди, як правило, не роблять різниці між сумою несплаченого внаслідок ухилення податку і шкодою, завданою злочином, стягуючи усю суму несплаченого податку як відшкодування шкоди [10].

**Висновок.** Таким чином, термін «шкода, завдана злочином», має різне значення, якщо його розглядати з позицій цивільного, кримінального та кримінально-процесуального законодавства. У кримінальних справах про ухилення від сплати податків, такою шкодою слід вважати суму податків та штрафів, які фактично не надійшли до відповідного бюджету. З урахуванням наведеного, з точки зору суми, шкода, завдана ухиленням від сплати податків, і податковий борг платника податків є тотожними. Не зважаючи на числову відповідність зазначених понять, вони мають різну природу та галузеву належність (сферу застосування).

Наведений теоретичний аналіз підводить нас до висновку, що вимоги про відшкодування державі шкоди, завдані ухиленням від сплати податків, не можуть розглядатися за правилами цивільного судочинства ні окремо, ні в межах кримінальної справи. Ці вимоги можуть вирішуватися виключно в порядку адміністративного судочинства.

#### Література

1. Кримінально-процесуальний кодекс України від 13.04.2012 // *Голос України*. – 2012, 19 травня.
2. Нор В. Т. Ханас Х.Р. Цивільний позов у кримінальному процесі України та інших країн континентальної системи права: порівняльна характеристика [Електронний ресурс] / В. Т. Нор, Х. Р. Ханас // *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. серія юридична*. – 2013. – Вип. 2. – С. 414-425. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvlduvs\\_2013\\_2\\_46.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvlduvs_2013_2_46.pdf)
3. Кахнич Х. Чи доречний інститут з'єданого процесу (цивільного позову) в кримінальному провадженні України: pro et contra [Електронний ресурс] / Х. Кахнич // *Вісник Львівського університету. Сер. : Юридична*. – 2013. – Вип. 57. – С. 329-335. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vlpu\\_yu\\_2013\\_57\\_43.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vlpu_yu_2013_57_43.pdf)
4. Можаровська К. В. Юридична природа цивільного позову у кримінальному судочинстві [Електронний ресурс] / К. В. Можаровська // *Актуальні проблеми держави і права*. – 2010. – Вип. 56. – С. 172-180. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/apdp\\_2010\\_56\\_28.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/apdp_2010_56_28.pdf) – С. 179
5. Курдубанов Ю.В. Обеспечение прав гражданского истца при рассмотрении уголовных дел судами : дис. ... канд. юрид. наук / Ю. В. Курдубанов. – М., 2002, – 40 с.
6. Говоруха М. Цивільний позов прокурора у кримінальному провадженні: питання теорії та практики [Електронний ресурс] / М. Говоруха // *Вісник Національної академії прокуратури України*. – 2013. – № 4. – С. 56-60. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vnpu\\_2013\\_4\\_12.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vnpu_2013_4_12.pdf)
7. Цивільний процесуальний кодекс України від 18.03.2004 р. // *ВВР України*. – 2004. – № 40, / 40-42 /, Ст. 492.
8. Вирок Новозаводського районного суду м. Чернігова від 02.04.2014 р., справа // Єдиний державний реєстр судових рішень, № 38249837.
9. Митрофанов І.І., Гайкова Т.В. «Шкода» та «збитки»: співвідношення понять. // *Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. Випуск 3/2012 (74)*. – С. 196 – 200).
10. Вирок Очаківського міськрайонного суду Миколаївської області від 04.06.2014 р., справа № 1420/2378/2012 // Єдиний державний реєстр судових рішень, № 39547672