

**КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ ДОСВІДУ ОКРЕМИХ
ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН ТА УКРАЇНИ ЩОДО ПРАВОВОГО
РЕГУЛЮВАННЯ ВИНИ У ПОДАТКОВИХ
ПРАВОПОРУШЕННЯХ**

Белоусова Катерина Олегівна,
аспірантка

Київський університет

інтелектуальної власності та права

Національного університету «Одеська юридична академія»

м. Київ, Україна

З моменту впровадження концепції «винності» податкових проступків у вітчизняне податкове законодавство питання компаративного аналізу набувають особливого значення. Це пов'язано із чітким орієнтирами України на членство в Європейському Союзі. Відтак, важливою складовою наукових пошуків є дослідження нормативно-правового забезпечення та практики окремих зарубіжних країн світу, передусім у контексті предмету даної статті.

Варто відзначити, що складність дослідження вини у податкових правопорушеннях, за які передбачена фінансова відповідальність полягає у тому, що в багатьох країнах використовується власний підхід до ідентифікації такого інституту, зважаючи на особливості податкової системи та дієвої концепції притягнення до юридичної відповідальності платників податків.

Так, у *Федеративній Республіці Німеччина* (далі – ФРН) посилення відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування відбулося після початку переходу на так звану «військову економіку» (1915 рік), в результаті чого розширено коло правопорушень, пов'язаних із ухиленням від оподаткування, за які передбачено кримінальну відповідальність. До означеного часу відповідальність платників податків унормовувалася за класичної на той час схемою. Тобто за правопорушення у сфері оподаткування передбачалася цивільна, адміністративна та кримінальна відповідальність [1, с. 121–123]. Що ж до вітчизняного законодавства, то вина, як елемент податкового правопорушення унормована до повномасштабного вторгнення росії на територію України (2021 рік), а це в свою чергою вказує на поступовість розвитку інституту фінансової відповідальності, відтак запровадження відповідної концепції не варто пов'язувати із

необхідністю наповнення Державного бюджету за рахунок сум податків та зборів з метою забезпечення обороноздатності.

Особливістю німецького законодавства, як і в *Нідерландах та Фінляндії*, є те, що для визначення типу відповідальності використовується вид вини. Мається на увазі той факт, що навіть коли фінансові наслідки для бюджету були невеликі, однак діяння було умисним – застосовується кримінальна відповідальність. А порушення зі значними наслідками для бюджету, але вчинене з необережності, буде кваліфіковано як адміністративне. Існують також випадки, коли вид вини поєднується з вартісними показниками, як, наприклад, в *Угорщині*, де для кваліфікації діяння як кримінального правопорушення потрібно одночасно і перевищення порогу несплачених податків, і наявність умислу. Серед країн, що застосовують обидва види відповідальності, є різні механізми їх розмежування. Серед суттєвих – вид вини (умисел або необережність), а також сума несплачених податків або вартість товарів/послуг. У той же час *Європейський Парламент* у свій час висловив позицію, що критерієм розмежування краще обирати суму несплачених податків, оскільки в разі розмежування на підставі вартості товарів будуть надміру каратися незначні злочини з дороговартісними товарами. Окремо слід наголосити, що у залежності від виду правопорушення, враховуючи вину, штрафні санкції застосовуються як до юридичної особи, так і до відповідальної особи такої юридичної особи. Наприклад: за непредставлення товару штрафні санкції застосовуються до юридичної та відповідальної фізичної особи в *Латвії, Хорватії, Словенії* [2, с. 8, 14, 19].

В *Бразилії, Ізраїлі, Канаді, Колумбії, Саудівській Аравії, Словаччині, Румунії, Чехії, Швеції, Японії*, вина платника податків може не враховуватися. У Канаді незалежно від вини платника податків під час здійснення повторного порушення протягом трьох років особа зобов'язана сплатити штраф у розмірі 10% від суми незадекларованого податку [3 с. 37].

В *Австрії* названі правовідносини регулюються Консолідованим федеральним законом «Про фінансове кримінальне право та кримінально-процесуальне право» від 26 червня 1958 року (зі змінами та доповненнями від 23 січня 2024 року). Параграфом першим встановлено, що фінансові правопорушення – це дії (бездіяльність) фізичних осіб, які караються відповідно розділів 33-52 даного Закону. Частиною третьою даного параграфу визначено, що фінансові злочини визнаються такими, які є якщо вони умисні. У цілому до зазначеного, параграфом шостим встановлено, що до відповідальності притягуються (застосовують покарання) виключно винні особи. Параграфом восьмим

встановлено форми вини: умисел, недбалість, груба недбалість. Під умислом розуміється усвідомлення діяння, за яке передбачена відповідальність даним Законом, при чому порушник має чітко усвідомлювати караність вчиненого діяння. Необережним визнається діяння у разі, коли особа не вжила заходів, яких мала б вжити, з урахуванням обставин психічного та/чи фізичного стану такої особи, а тому не визнає своє діяння правопорушенням. Під грубою необережністю розуміється діяння вчинене особою без належної обачності, зважаючи той факт, що за нього передбачено відповідальність, а особа мала б передбачити настання несприятливих наслідків [4]. Перелічені положення Закону Австрії вказують на концептуальний підхід за якого, як і в низці інших країн, передбачено відповідальність за фінансові правопорушення (злочини), котрі поділяються за критерієм виду (форми) вини.

В Республіці Польща податкові правопорушення кваліфікують як такі відповідно до Кримінального податкового кодексу («фінансового» – у залежності від перекладу), вступними положеннями якого, зокрема параграфами 1, 3 в яких унормовані ознаки податкового правопорушення, серед яких суспільна шкідливість, заборонність діяння. Окремим параграфом встановлюється ознака вини: особа, яка вчинила заборонене діяння, не вчиняє податкове правопорушення, якщо її не можна у цьому звинуватити. Відразу наголосимо, що податкові (фінансові) правопорушення посягають на фінансовий інтерес держави.

В Литовській Республіці питання відносин платника податків та держави визначається відповідно до Закону Литовської Республіки «Про податкове адміністрування» від 13 квітня 2004 року № IX-2112. Наведеним нормативно-правовим актом визначаються загальні засади та особливості адміністрування податків. Однією із наведених особливостей є те, що на відміну від ПК України, Законом встановлено Мінімальні критерії надійного платника податків (стаття 40 з позначкою 1 Закону Литовської Республіки «Про податкове адміністрування»). Такими критеріями є відсутність факту застосування штрафів як заходу адміністративної відповідальності до окремих категорій платників податків (юридичних, фізичних осіб, роботодавців або інша відповідальна особа, індивідуальний платник податків або керівник такої особи, за наявності найманих працівників) за вчинення, визначених цією статтею видів правопорушень.

В Португалії протидія податковим правопорушенням здійснюється відповідно до Закону «Про загальний режим податкових правопорушень». Статтею 2 «Поняття та види податкових правопорушень» встановлено, що будь яка типова, незаконна та винна

дія, визнана караною згідно з діючим податковим законодавством є податковим правопорушенням. Частиною другою даної статті поділ правопорушень здійснюється на два види: злочини та проступки. При чому, у разі коли один і той самий факт містить ознаки злочину та ознаки адміністративного правопорушення, податкового агента буде покарано за злочин. Відповідно Розділу III Частини I статтями 23-34 визначено набір матеріальних норм щодо податкового правопорушення. Так, статтею 23 здійснено поділ правопорушень на види: тяжкі та звичайні. Приналежно, що статтею 24 встановлено, що у разі коли чітко не визначено даним нормативно-правовим актом вид правопорушення, то до податкового агента (*аналог* – платник податків) застосовуються санкції, передбачені до правопорушення як небалого. Причому, частиною другою даної статті наголошується, що законом встановлено форма вини: умисел та необережність, якщо ж склади відповідних правопорушень не містять чіткої вказівки на такі елементи складу правопорушення – застосовується санкція у вигляді половини суми штрафу, передбаченого за правопорушення за умисну форму вини [5].

У США відповідальність платника податків за порушення у сфері оподаткування, як і багатьох інших країнах, передбачено спеціальним фінансовим законодавством (у залежності від перекладу: Законом про внутрішні доходи чи Кодексом внутрішніх доходів), як і у більшості країн. Особливістю відповідальності за податкові правопорушення є об'єктовий підхід до винності такого виду діянь, з урахуванням цивільно-процесуального порядку стягнення шкоди – застосування диференційованих штрафів, інших обмежень (позбавлення волі) у кримінально-процесуальному порядку.

На підставі аналізу справ щодо податкових правопорушень Верховним Судом США сформовано поняття умислу – під яким судам нижчої інстанції варто розуміти та використовувати у межах відповідних проваджень: діяння є умисним, коли наявне усвідомлення добровільності порушення відомого правового обов'язку [6, с. 124]. Наведене тлумачення умислу особи є схожим до поданих обставин, закріплених у ПК України, котрі зобов'язують платника податків діяти розумно та обачно. Однак, у випадку із судовою практикою США в податковому законодавстві закладено так зване «право на помилку» платника податків, що проявляється у незнанні законодавства та допущення арифметичних, юридичних помилок.

Висновки. На підставі вище викладеного можна констатувати, що вітчизняний законодавець пішов шляхом покладення додаткових невизначених у ПК України обов'язків на платника податків. Мається на увазі необхідність здійснення дій щодо встановлення

добросовісності контрагента, а також зберігання відповідних документальних доказів. Разом із тим, у ПК України фактично відсутня можливість довести факт добросовісності контрагента шляхом отримання відповідних документів в останнього зважаючи на відсутність унормованого обов'язку разом із послугою/товаром надавати відповідні документи (наприклад: документів, що підтверджують походження товару, чи можливості надання конкретної послуги).

Література:

1. Ketteler R. Die Denunziation tei Yteurbekörden in Deutschland. Köln, 1969. p. 240.

2. Санкції за порушення митних правил в державах-членах ЄС: порівняльний аналіз. URL: <https://ucep.org.ua/wp-content/uploads/2021/12/sankcziyi-za-porushennya-mytnyh-pravyl-v-derzhavah-chlenah-yes-1.pdf>

3. Бабенко А.Ю., Небесна М.О. Правове регулювання відповідально с-ті за порушення митного законодавства у зарубіжних країнах. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція. 2021. № 53. С. 34–39.

4. Про фінансове кримінальне право та кримінально-процесуальне право : Консолідований федеральний закон Австрії. URL: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003898>

5. Про загальний режим податкових правопорушень : Закон Португалії. URL: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/rgit/Pages/rgit24.aspx

6. Податкові системи США і України та розгляд податкових справ в суді. Міжнародний семінар / Верховний Суд України, Вищий Арбітражний Суд України, Консорціум «Верховенство права», Казначейство США. Том II. К., 1999. 132 с.