

## КОНЦЕПЦІЯ ВИНИ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ: СУДОВА ПРАКТИКА ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

## THE CONCEPT OF FAULT IN THE TAX LAW OF UKRAINE: COURT PRACTICE AND INTERNATIONAL EXPERIENCE

Чайка О.С., д.філос. (PhD),  
суддя

Шевченківський районний суд в м. Києві

Зайтов В.Р., адвокат

Карабан Є.П., аспірант кафедри кримінального права, процесу і криміналістики  
Київський університет інтелектуальної власності та права  
Національного університету «Одеська юридична академія»

У статті розглядаються питання застосування Концепції вини платників податків в податковому праві України, види відповідальності, її особливості, судова практика та практика ЄСПЛ, а також аналізуються основні положення законодавства Іспанії. Наголошується, що вина у теорії права розглядається як основна умова настання юридичної відповідальності для особи, яка вчинила правопорушення. В умовах воєнного стану в Україні інститут вини зазнав суттєвих змін як на нормативному рівні, так і під час тлумачення та застосування відповідних юридичних норм. Тому ця проблема підлягає додатковому розгляду у контексті вивчення та використання міжнародного досвіду. Звертається увага на те, що комплексний підхід щодо тлумачення вини простежується в практиці і Європейського суду з прав людини, і Верховного Суду. Здійснюється аналіз окремих рішень ЄСПЛ щодо кримінальної відповідальності та ВС України щодо фінансової та адміністративної відповідальності. Аналіз судової практики розгляду податкових спорів в Україні свідчить про те, що встановлення умислу під час камеральних перевірок не є можливим, а тому необхідно проводити документальні перевірки. При цьому поточний 2024 рік буде фундаментальним для формування практики застосування інституту вини під час документальних перевірок, адже цей інститут було запроваджено під час дії мораторіїв на перевірки. І лише цього року Державна податкова служба України відновлює планові документальні перевірки. За правовими висновками, які висловив Верховний Суд, податковий орган як суб'єкт владних повноважень, крім встановлення умислу, в актах перевірки повинен із належними та допустимими доказами повною мірою описати правопорушення.

У статті розглянуто міжнародний досвід, а саме особливості притягнення до юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень в Іспанії. Здійснено аналіз основних нормативно-правових актів, які регламентують ці питання; а також види відповідальності за допущені порушення податкового законодавства. Наголошується на тому, що відповідно до законодавства Іспанії податкова процедура, як і будь-яка інша адміністративна процедура, є формальною. За результатами проведеного аналізу податкового законодавства Іспанії робиться висновок про те, що законодавче регулювання питання доказування вини платника податків при вчиненні податкового правопорушення в Іспанії суттєво відрізняється від положень, які містяться у податковому законодавстві України. За результатами проведеного аналізу зроблено висновок про актуальність питання встановлення вини платника податків у податкових правопорушеннях і його практичне значення не тільки для нашої держави, але й для інших країн.

**Ключові слова:** податкові правопорушення, фінансові правопорушення, юридична відповідальність, вина платника податків, умисел в податкових правопорушеннях, податкове зобов'язання, форма вини, види відповідальності, міжнародний досвід, кримінальні санкції.

The article deals with the application of the concept of taxpayers' fault in the tax law of Ukraine, types of liability, its features, court practice and practice of the ECHR, and also analyses the main provisions of Spanish legislation. The author emphasises that guilt in the theory of law is considered to be the main condition for legal liability for a person who has committed an offence. Under martial law in Ukraine, the institution of guilt has undergone significant changes both at the regulatory level and in the interpretation and application of the relevant legal provisions. Therefore, this issue is subject to additional consideration in the context of studying and using international experience. The author draws attention to the fact that a comprehensive approach to the interpretation of guilt can be traced in the case law of both the European Court of Human Rights and the Supreme Court. The author analyses certain judgments of the ECHR on criminal liability and the Supreme Court of Ukraine on financial and administrative liability. The author emphasises that a comprehensive approach to the interpretation of guilt can be traced in the case law of both the European Court of Human Rights and the Supreme Court. The author analyses certain judgments of the ECHR on criminal liability and the Supreme Court of Ukraine on financial and administrative liability. The analysis of the court practice of tax disputes in Ukraine shows that it is not possible to establish intent during desk audits, and therefore it is necessary to conduct documentary audits. At the same time, the year 2024 will be fundamental for the formation of the practice of applying the institute of guilt during documentary audits, as this institute was introduced during the moratorium on audits. It is only this year that the State Tax Service of Ukraine resumes scheduled documentary audits. According to the legal conclusions expressed by the Supreme Court, the tax authority as a subject of power, in addition to establishing intent, must describe the offence in full in the audit reports with appropriate and admissible evidence. The article examines international experience, namely, the specifics of bringing to legal liability for tax offences in Spain. The author analyses the main legal acts regulating these issues, as well as the types of liability for violations of tax legislation. It is noted that under Spanish law, the tax procedure, like any other administrative procedure, is formal. Based on the results of the analysis of Spanish tax legislation, the author concludes that the legislative regulation of the issue of proving the taxpayer's guilt in committing a tax offence in Spain differs significantly from the provisions contained in the tax legislation of Ukraine. Based on the results of the analysis, the author concludes that the issue of establishing the taxpayer's guilt in tax offences is relevant and has practical significance not only for our country but also for other countries.

**Key words:** tax offences, financial offences, legal liability, taxpayer's guilt, intent in tax offences, tax liability, form of guilt, types of liability, international experience, criminal sanctions.

**Актуальність тематики статті.** Відповідно до статті 62 Конституції України презумпція невинуватості є конституційно-правовим принципом [1]. Його правовий вплив виходить за межі кримінального процесу, набуваючи міжгалузеве значення. Галузева специфіка накладає свій відбиток на зміст та застосування презумпції невинуватості в межах тої чи іншої галузі, підгалузі, інституту права [2].

Інститут вини в податкових відносинах зазнав істотного оновлення у 2021 році. Одним із нововведень, яке діє з 01 січня 2021 року з набранням чинності відповідних змін до Податкового кодексу України, є запровадження концепції притягнення платника податків до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень за умови наявності в його діянні вини. Особа може бути

притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення лише за умов наявності в її діянні вини [7]. Комплексний підхід щодо тлумачення вини простежується в практиці і Європейського суду з прав людини, і Верховного Суду.

Голова Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики Данило Гетманцев, виступаючи 24 травня поточного року на конференція «Концепція вини в податковому праві» вказав на те, що «...інститут вини – це не просто про штрафи та пені, які застосовуються до платників податків. Інститут вини – це про справедливість у податкових відносинах і баланс у відносинах між державою та платниками податків Введення в податкове законодавство повних складів податкових правопорушень є надважливим для нового відкритого формату відносин держави та суспільства, до якого ми всі прагнемо» [6].

**Стан дослідження проблематики статті.** Загально-теоретичні засади вини як елемента податкового правопорушення заклали А. Бризгалін, З. Будько, О. Гедзюк, Д. Гетманцев, Е. Дмитренко, О. Дьомін, А. Іванський, М. Кучерявенко, О. Покагаєва, Ю. Ровинський та ін. В умовах воєнного стану в Україні інститут вини зазнав суттєвих змін як на нормативному рівні, так і під час тлумачення та застосування відповідних юридичних норм [6]. Тому ця проблема підлягає додатковому розгляду у контексті вивчення та використання міжнародного досвіду.

**Мета статті** полягає у розгляді особливостей застосування Концепції вини платника податків в Україні та Іспанії, розгляд правових позицій Верховного Суду, практики ЄСПЛ, а також питань, які виникають на практиці при застосуванні даної норми права та притягненні винних осіб до відповідальності.

**Виклад основних положень.** З метою доведення вини особи в різних видах проваджень для застосування різних видів юридичної відповідальності необхідно здійснювати збирання та оцінювання фактичних даних для формування доказової бази як фінансової, так і кримінальної або адміністративної відповідальності, у тому числі і щодо форми вини, наявності ознак правопорушення таких, наприклад, як істотна шкода, яка властива для кримінальних правопорушень, тощо [7]. Голова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду М. Смокович, виступаючи 24.05.2024 року на конференції «Концепція вини в податковому праві» зауважив, що податкові відносини в мирній державі завжди вимагають прискіпливої уваги, а в державі воєнного та післявоєнного періоду це стає завданням «із багатьма зірочками» [6]. У межах вирішення податкових спорів суд має ставити собі за обов'язок здійснити судовий контроль на предмет того, чи діяв платник податків розумно, добросовісно та обачно, за умов існування можливості особи дотримуватися таких правил і норм. Усі ці критерії є оціночними поняттями, зміст яких визначається за результатами системного судового тлумачення. Тому суд має робити вмотивований вибір між принципом офіційності та принципом *in dubio pro tributario* (лат. – до платника з повагою) в кожному конкретному випадку, виходячи з фактичних обставин справи [6]. На думку судді Верховного Суду Раїси Ханової, обов'язок доказування вини платника повинні виконувати контролюючі органи, які наділені відповідними процедурно-процесуальними обов'язками. Указані органи також мають нести відповідальність за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків. Водночас належність виконання податкового обов'язку щодо своєчасності сплати та надання звітності є обов'язком платника податків. При цьому необхідно врахувати нагальну потребу забезпечити баланс між установленням вини держави і платника податків. [6].

Відповідно до частини 5 статті 13 Закону України «Про судоустрій і статус судів» від 02.06.2016 висновки

щодо застосування норм права, викладені у постановках Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права [10]. Згідно правових висновків Верховного Суду, податковий орган як суб'єкт владних повноважень, крім встановлення умислу, повинен із належними та допустимими доказами повною мірою описати правопорушення в актах перевірки. Оскільки від добросовісності дій платника податків залежить фінансова стабільність та розвиток держави.

На думку заступника директора департаменту правового забезпечення Державної податкової служби України С. Федорова актуальна судова практика розгляду податкових спорів в Україні свідчить про те, що встановлення умислу під час камеральних перевірок не є можливим, а тому необхідно проводити документальні перевірки [6].

Розглядаючи питання відповідальності за порушення норм податкового законодавства звернемося також до практики Європейського Суду з прав людини в контексті визначення підходів до вини. Так, Європейський суд з прав людини у справі «А. П., М. П. і Е. П. проти Швейцарії», констатує порушення ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, зазначив, що податкові борги, понесені померлим, мають сплачуватися коштом його майна [9]. Водночас протиправним є накладення кримінальних санкцій на живих осіб-спадкоємців за дії, які очевидно були вчинені померлою особою [8]. В іншій справі «Мело Тадеу проти Португалії» щодо процедури примусового стягнення податкового боргу, розпочатої проти заявниці з метою стягнення податкового боргу з компанії, фактичним керівником якої вона вважалася і яка тривала попри виправдання заявниці у кримінальному провадженні щодо податкового шахрайства, ЄСПЛ дійшов висновку, що виправдувальний вирок, постановлений у кримінальному провадженні, призводить до реалізації презумпції невинуватості особи в контексті неможливості стягнення податкового боргу [8]. Отже, вина є елементом податкового правопорушення і підлягає встановленню з урахуванням конкретних фактичних обставин, зовнішніх ознак діянь.

Звернемося до міжнародного досвіду та розглянемо податкове законодавство такої країни як Іспанія. Податкова процедура в Іспанії, як і будь-яка інша адміністративна процедура, є формальною. При цьому під адміністративною процедурою розуміється упорядкована послідовність процедур і дій, які здійснюються формально, відповідно до закону з метою реалізації адміністративного припису. Основним нормативно-правовим актом в Іспанії, який регламентує податкову систему загалом та її складові зокрема, відносини між податковою адміністрацією та платниками податків, принципи та основні засади податкової відповідальності, тощо є Загальний податковий закон від 17.12.2003 [3]. Цим Законом запроваджено класифікацію податкових правопорушень, а також підходи до застосування штрафних санкцій. Зокрема, в Іспанії введено трирівневу класифікацію податкових порушень: незначні, серйозні та дуже серйозні з метою розмежування серйозного порушення як джерела економічного збитку для державної казни, за вчинення якого передбачено штраф у відсотках, та простого порушення, що не спричиняє економічного збитку та карається фіксованим штрафом. За такого підходу порушення, які спричиняють економічний збиток, класифікуються відповідно до ступеня вини, наявного у поведінці ймовірного правопорушника.

Порушення, які не спричиняють економічного збитку, належать до однієї з трьох категорій, залежно від поведінки платника податків, а в деяких випадках їхній штраф встановлюється у відсотках, крім боргу, який припинили сплачувати. При цьому штрафні санкції особливо поси-

люються за невиконання обов'язку надавати інформацію податковій адміністрації та за опір, перешкоджання чи відмову від вчинення позитивних дій.

Згідно ст.105 Загального Податкового закону Іспанії від 17.12.2003 тягар доказування у податкових процедурах покладено на сторону, яка заявляє про своє право, і саме вона має довести факти, на яких воно ґрунтується. Платники податків зобов'язані виконувати свої обов'язки щодо доведення того, що вони вказують як конкретні докази, до яких є доступ у податкової адміністрації.

Щодо засобів доказування та оцінювання доказів, то ст. 106 зазначеного Закону встановлює, що у податкових процедурах правила щодо засобів доказування та оцінювання доказів діють згідно з Цивільним кодексом та Законом про цивільне судочинство від 07.01.2000, якщо інше не встановлено законодавством. Докази або інформація, надані іншими державами, міжнародними або наднаціональними організаціями у межах взаємної допомоги, можуть бути наділені доказовою силою у відповідній процедурі. Законодавство, яким регулюється кожен податок, може встановлювати формальні вимоги до вираження для певних операцій, які стосуються вартісного оцінювання податкового зобов'язання. Розрахунки податків, що виникають унаслідок операцій, що виконуються платниками податків, повинні бути обґрунтовані у пріоритетному порядку за допомогою рахунку, виставленого роботодавцем або фахівцем, які виконали відповідні операції відповідно до вимог, зазначених у податкових правилах. Незважаючи на це, рахунок-фактура не має переваг серед інших засобів доказування існування операцій. Тому, якщо Адміністрація обґрунтовано ставить під сумнів їхню ефективність, платник податків повинен надати докази реальності операцій.

Також Закон Іспанії містить окремий розділ «Процедура щодо винних та правонаступників», стаття 179 якого має назву «Принцип відповідальності у разі скоєння податкових правопорушень». В ній передбачено, що до фізичних або юридичних осіб та організацій можуть бути застосовані санкції за дії, що становлять податкове правопорушення, якщо вони за них відповідають. Закон також передбачає підстави звільнення від відповідальності. Так, дії або бездіяльність, передбачені законодавством, не тягнуть за собою відповідальності за податкові правопорушення в таких випадках: а) коли вони виконуються тими, хто не має можливості діяти в податковому порядку; б) у разі виникнення форс-мажорних обставин; в) для тих, хто утримався під час голосування або не був присутній на зборах, на яких було ухвалено рішення, у випадку, коли дії або бездіяльність є наслідком колективного рішення; г) у разі прояву необхідної обачності щодо дотримання податкових зобов'язань.

Потрібно розуміти, що необхідна обачність – це коли боржник діяв на основі розумного тлумачення правила або коли платник податків скоригував свою діяльність відповідно до рекомендацій, наданих компетентною податковою адміністрацією у публікаціях і письмових роз'ясненнях, указаних у Законі. Також ця відповідальність не застосовується і тоді, коли платник податків коригує свою діяльність згідно з рекомендаціями, наданими Адміністрацією у відповіді на запит, зроблений іншим платником податків; д) коли вони пов'язані з технічним недоліком допоміжного програмного забезпечення, наданого податковою адміністрацією для виконання податкових зобов'язань. Платники податків, які ведуть податковий облік, регулюють його або виправляють декларації, здійснюють самооцінку, передавання даних або запити, які раніше були подані неправильно, не відповідають за податкові правопорушення, вчинені у зв'язку з їхнім поданням. Тобто, це порушення, допущені платником без завдання шкоди та ймовірних порушень, які можуть бути скоєні в результаті пізнього або неправильного подання податкової зві-

ності, передавання даних або запитів. Нормами вказаного Закону Іспанії регламентовано поняття та види податкових правопорушень. Так, податкові правопорушення – це шахрайські або недбалі дії, бездіяльність з будь-яким ступенем недбалості, які класифікуються і караються, як такі згідно з цим або будь-яким іншим Законом. Податкові правопорушення поділяються на дрібні, серйозні та дуже серйозні. Шахрайськими вважаються істотні відхилення в бухгалтерському обліку та в бухгалтерських книгах або записях, установлених податковим законодавством. Істотні відхилення – це абсолютне невиконання обов'язку ведення бухгалтерського обліку, бухгалтерських книг або записів, установлених податковими правилами; ведення різних рахунків, які належать до одного й того самого виду діяльності та фінансового року, що не дозволяє визначити справжнє становище компанії; неправильне ведення бухгалтерських книг або бухгалтерських записів, визначених податковим законодавством, фальсифікація записів або сум, незначення виконаних операцій або використання неправильних рахунків таким чином, щоб змінити їхній зміст; використання фальсифікованих рахунків-фактур, квитанцій або інших документів за умови, що кількість підробних документів або інших даних становить відсоток, що перевищує 10 відсотків суми штрафу; використання осіб або організацій, які втручаються, коли суб'єкт – порушник з метою приховування своєї особистості з'явився від імені третьої сторони, з або без її згоди, права власності на товари або права, отримання доходу або приросту капіталу або виконання операцій, що мають значення для оподаткування, з яких виникає податкове зобов'язання, недотримання яких є порушенням, за яке накладаються санкції. Податкові правопорушення караються грошовими штрафами і, за необхідності, нематеріальними штрафами допоміжного характеру. Фінансові санкції можуть складатися з фіксованого або пропорційного штрафу. Таким чином, ураховуючи вищенаведене та узагальнюючи викладені положення Загального податкового закону Іспанії від 17.12.2003, можливо зробити висновок, що зазначений Закон є основоположним у правовому регулюванні податкової системи Іспанії, визначає її основні принципи та регулює відносини між податковою адміністрацією та платниками податків [4]. Закон містить також бланкетні норма, відсилаючи до положень Цивільного законодавства в частині правового регулювання доказів і доказування в податкових процедурах, визначення та оцінювання засобів доказування, які мають значення в податкових відносинах. Окремі положення Закону присвячені правилам щодо тягара доказування, щодо засобів та оцінювання доказів, доказової сили та презумпції у податкових справах [5]. Щодо тягара доказування «onus probandi», то Закон конкретизує для податкової сфери класичний принцип, який установлює, що у процедурах податкового звернення тягар доказів несе саме той, хто заявляє своє право. Верховний суд Іспанії вказує, що стаття 105 «Тягар доказування» Загального податкового закону Іспанії від 17.12.2003 є приписом, який зобов'язує і платника податків, і податковий орган. В інтересах податкової справедливості було внесено зміни у доктрину щодо особливостей тягара доказування під час застосування принципу добросовісності в його процесуальному аспекті у випадках, коли для однієї зі сторін наприклад, для податкової інспекції збір доказів є більш простим, ніж для іншої сторони. Це впливає на тягар доказування та необхідність доведення покладается на того, у кого є більше можливостей це зробити (*doctrina «de la facilidad de prueba» – доктрина «легкості доказування»*). Адже не можна вимагати докладання надмірних зусиль щодо доказування (*probatio diabolica vs. probatio angelic*) [5].

**Висновки.** Отже, аналіз законодавства та наукової літератури з даної проблематики, дозволяє дійти висновку, що законодавче регулювання питання доказування вини плат-

ника податків при вчиненні податкового правопорушення в Іспанії суттєво відрізняється від положень, які містяться у податковому законодавстві України. Разом з тим, у податковому праві вказаних країн можна виокремити доктрину щодо вини як держави, так і платника податків. За ініціативою Верховного Суду Іспанії в інтересах податкової справедливості було внесено зміни у доктрину щодо особливостей тягара доказування під час застосування принципу добросовісності в його процесуальному аспекті у випадках, коли для однієї зі сторін наприклад, для податкової інспекції збір доказів є більш простим, ніж для іншої сторони – платника податків. І як зазначив Верховний Суд Іспанії, – це впливає

на тягар доказування, і тому наразі необхідність доведення покладається на того, у кого є більше можливостей.

Наразі Україні важливо визначитися з перспективами нормативного врегулювання вказаного інституту, з урахуванням воєнного стану. Вважаємо за доцільне використовувати міжнародний досвід при вирішенні питань відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Наприклад, з актуального наразі питання, яке широко обговорюється, є практика ЄСПЛ, зокрема, Європейський суд з прав людини вважає протиправним накладення кримінальних санкцій за податкові борги померлих на живих осіб-спадкоємців за дії, які очевидно були вчинені померлою особою.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України : станом на 1 верес. 2016 р. / *Верховна Рада України*. Харків : Право, 2016. 82 с.
2. Концепція вини платника податків: теорія і практика: наук. видання / О.В. Драган та ін. Хмельницький, ФОП Мельник А.А., 2021. – 116 с.
3. Boletín Oficial del Estad. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria URL: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>.
4. Cayón Galiardo A. M. Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios. *Revista técnica tributaria*. 2012. № 97. P. 13–32.
5. Magraner Moreno, Francisco J. Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España. Currently controversial aspects of evidence in tax procedure in Spain. *Revista Boliviana de Derecho*, 2017, Número 24. P. 226–261.
6. Концептуальні підходи до вини в податковому праві обговорили на конференції в Києві. *Юридична практика*. веб-сайт. URL: <https://pravo.ua/kontseptualni-pidkhody-do-vyny-v-podatkovomu-pravi-obhovoryly-na-konferentsii-v-kyiev> (дата звернення 27.05.2024).
7. Драган О.В., Заїтов В.Р. Окремі аспекти досудового розслідування умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *VISEGRAD JOURNAL ON HUMAN RIGHTS*. 2021. № 3, с. 63–67 (дата звернення 27.05.2024).
8. Судді ВС обговорили проблемні питання щодо інституту вини в податковому праві. *Верховний Суд*. веб-сайт. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1612563> (дата звернення 28.05.2024).
9. Конвенція про захист прав людини та основоположних свобод від 04.11.1950. Конвенцію ратифіковано Законом № 475/97-ВР від 17.07.97. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_004](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004).
10. Драган О.В., Чайка О.С. Вирішення податкових спорів: питання судової практики. *Ірпінський юридичний часопис*. 2020. Вип. № 2 (4). С. 216–224 (дата звернення 26.05.2024).