



МІНІСТЕРСТВО
ФІНАНСІВ
УКРАЇНИ



УНІВЕРСИТЕТ
ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ
СЛУЖБИ УКРАЇНИ



НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ
ІНСТИТУТ ФІСКАЛЬНОЇ
ПОЛІТИКИ

Категорія вини у податковому праві України та США: порівняльно-правовий аналіз





Вітчизняним законодавством передбачено, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності:

- ❖ Фінансова (встановлена нормами ПК України);
- ❖ Адміністративна (встановлена нормами Кодексу України про адміністративні правопорушення);
- ❖ Кримінальна (встановлена нормами Кримінального кодексу України).

З 01.01.2021 з набранням чинності відповідних змін до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) з 1 січня 2021 року запроваджено концепцію притягнення платника податків до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень за умови наявності в його діянні вини у випадках, передбачених ПКУ.

На сьогодні у вітчизняному податковому праві передбачено, що вина платника податків встановлюється на підставі зовнішніх ознак його діянь і не потребує з'ясування психічного ставлення особи до вчинюваних дій чи бездіяльності.

Вина як елемент податкового правопорушення в ПКУ розглядається як модель поведінки особи порушника та характеристика її діяльності в конкретних обставинах

ОСОБЛИВОСТІ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У США



НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ
ІНСТИТУТ ФІСКАЛЬНОЇ
ПОЛІТИКИ



Відповідальність за податкові правопорушення у США регулюється податковим законодавством.

На федеральному рівні відповідальність за вчинення податкових правопорушень та податкових злочинів передбачена розділом 26 Зводу законів США, що базується на Законі про внутрішні доходи (Кодекс внутрішніх доходів).

Основною метою правового регулювання податкових відносин у США є встановлення такого механізму впливу, який насамперед забезпечує добровільне дотримання податкового обов'язку.

І хоча держава залишає за собою право в примусовому порядку забезпечувати стягнення податків і зборів, державний примус платника податків можливий лише за допомогою судового примусу через загальний цивільно-правовий порядок притягнення до відповідальності.

Судовий цивільно-правовий порядок розгляду спору забезпечує процесуальну рівність платника податків та податкового органу.

Вважається, що податкові правовідносини за своїм походженням мають майновий характер, внаслідок чого правопорушення в цій сфері завдають державі певних матеріальних збитків.

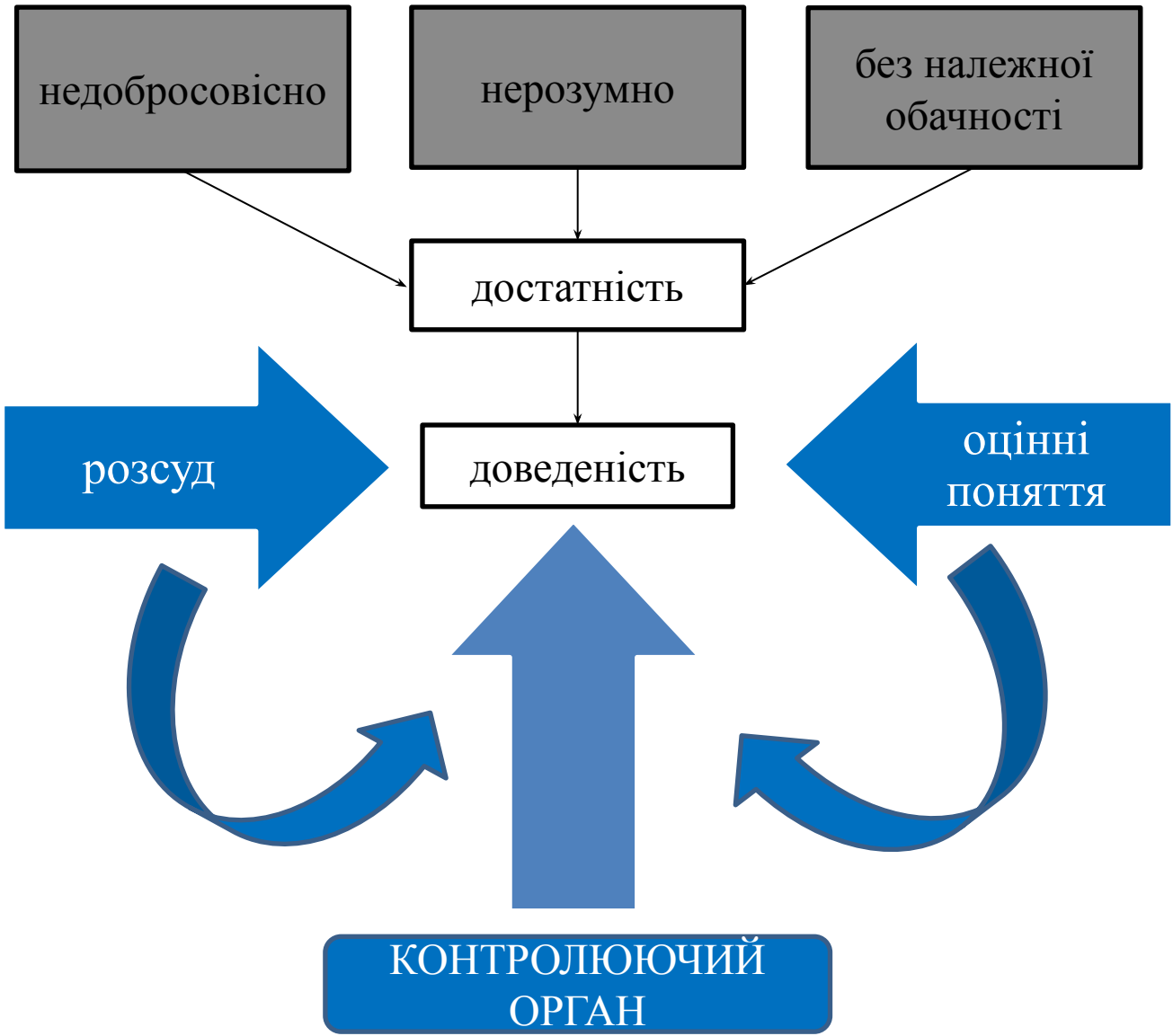
Під збитками в податкових правовідносинах розуміють втрати, яких зазнає держава, чиє право на отримання доходу у вигляді сплати зобов'язаною особою до бюджету та позабюджетних фондів податків та зборів було порушено. Податковий орган може



ПКУ не містить поняття «вина», проте у п. 112.2 ст. 112 ПКУ йдеться про те, що особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПКУ передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їхнього дотримання. Вжиті платником податків заходи для дотримання правил та норм податкового законодавства вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що, вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності.

Тобто можливість дотримання платником податків правил та норм, за порушення яких ПКУ передбачена відповідальність, однак невжиття достатніх заходів щодо їхнього дотримання, через діяння, які можуть бути кваліфіковані як нерозумні, недобросовісні та без належної обачності, за умови доведення цього контролюючим органом, є свідченням вини особи у вчиненні податкового правопорушення.

Вина як елемент податкового правопорушення розглядається як форма поведінки особи-порушника. Цим розуміння вини у вітчизняному податковому праві кардинально відрізняється від змісту поняття вини як інституту кримінального права. Ключовим для кримінального права є розуміння того, чи усвідомлювала особа характер свого діяння та чи передбачала або могла передбачити його наслідки (що відповідає концепції психологічної або суб'єктивної вини).





У США платник податків звільняється від відповідальності за умови наявності доказів, що свідчать про вжиті ним заходи належної обережності й обачності при веденні справ, тобто відповідності моделі поведінки, яку би законослухняний платник. Отже порушення закону відбулося за незалежних від платника податків обставин. Розумність поведінки та добросовісність для цих цілей визначається окремо у кожному конкретному випадку.

Тобто у праві США при застосуванні цивільно-правових санкцій за податкові правопорушення застосовується об'єктивний (поведінковий) підхід до категорії вини.

Категорія вини має особливості та значення при притягненні до відповідальності за порушення податкового законодавства в США.

У кримінальному праві США застосовуються дві концепції вини, без наявності яких неможливе притягнення злочинця до кримінальної відповідальності:

actus reus (винувате вольове діяння);

mens rea (винуватий намір, від англ. *guilty mind*).



нерозумні
діяння

відхилення від стандарту
поведінки «розумної людини»

невжиття заходів із метою досконального з'ясування змісту норм податкового законодавства та не втілення у поведінці

• незвернення у відповідних випадках за податковою консультацією;

• відсутність документальної фіксації тих обставин господарських операцій, що підлягають відображенню в податковому обліку та впливають на обсяг податкових прав та обов'язків, зокрема щодо встановлення осіб, відповідальних за вчинення господарських операцій та підтвердження їх повноважень, щодо фактичного руху активів (навантаження/розвантаження, перевезення, зберігання тощо);

• несвоєчасне складання та належного зберігання первинних та звітних документів;

• вчинення господарських операцій на умовах, які не відповідають звичаям ділового обороту та меті діяльності платника податків, зокрема, щодо позитивного економічного ефекту, необхідності та обґрунтованості залучення тих чи інших ресурсів для досягнення господарської мети;

• невжиття інших заходів, яких у зіставних обставинах вживав би кожен платник податків, який прагне належним чином зібрати та зафіксувати всю необхідну інформацію задля виконання свого податкового обов'язку та при цьому забезпечити економічну привабливість своєї діяльності;

• неврахування співвідношення витрат і зусиль, що вживаються задля дотримання вимог податкового законодавства, із обсягом можливих порушень та/або економічних втрат платника податків.



недобросовісні
діяння

невідповідність «моралі
оподаткування», «податковій
моралі» (tax compliance)

невідповідність діянь господарській меті

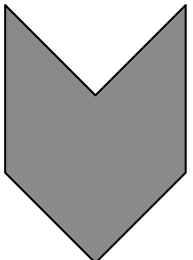
- невідображення та/або приховування в податковому обліку всіх фактів, що мають юридичне значення для встановлення обсягу податкового обов'язку;
- невідображення в первинних та звітних документах суті господарських операцій відповідно до їх реального економічного змісту;
- внесення до податкового обліку тих даних, які не є достовірними або які приховують або змінюють економічний зміст певних фактів;
- нерозкриття (якщо це дозволено законодавством щодо захисту комерційної таємниці) суті господарської діяльності платника податків з відображенням реальних джерел доходів і прибутків, економічних ризиків;
- неповідомлення достовірної інформації про діяння інших осіб, які можуть вплинути на вчинення господарських операцій за участю платника податків та/або на їхнє правильне відображення у податковому обліку;
- неповне та/або неправдиве відображення інших фактів, що можуть вплинути на оцінку правомірності поведінки платника податків при виконанні податкового обов'язку;
- вчинення будь-яких дій, які можуть викривити суть економічної діяльності платника податків, зокрема, дійсний характер його господарських операцій.



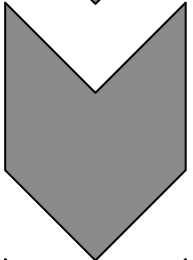
діяння без
належної
обачності

відсутня доказова база, яка б
підтверджувала вжиття
необхідних заходів

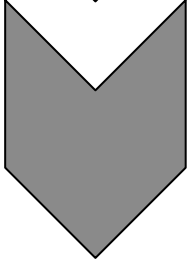
відсутність підтвердження належної
обачності



- невжиття платником податків заходів щодо з'ясування ділової репутації своїх контрагентів, а також щодо фактичної спроможності вчинити господарську операцію на умовах, визначених її учасниками, з урахуванням вимог чинного законодавства;



- невжиття заходів із з'ясування спеціальних компетенцій контрагента, необхідних для вчинення певних господарських операцій, таких, як наявність дозвільної документації, ліцензій тощо;



- невжиття розумних і достатніх заходів щодо перевірки достовірності інформації, яка надходить від третіх осіб і яка може вплинути на результати податкового обліку (наприклад, про повноваження осіб, що здійснюють господарські операції від імені контрагентів, щодо фактичного руху активів тощо).



у праві США при застосуванні цивільно-правових санкцій за податкові правопорушення застосовується об'єктивний (поведінковий) підхід до категорії вини.

Кожен склад податкового правопорушення у США має особливі ознаки, наявність яких є обов'язковою умовою притягнення до відповідальності. Відповідно до загального правила обов'язок щодо доведення основних елементів правопорушення покладено на державу.

Кожен доказ, згідно з правилами доказування, які застосовуються в судах США, підлягає оцінці з точки зору достатності для вирішення судової справи. Законодавством США встановлено такі критерії достатності доказів.

Критерій безперечності доказів (beyond a reasonable doubt). У разі притягнення особи до кримінальної відповідальності сторона звинувачення має надати докази, що відповідають найвищому стандарту достатності та переконливості. Потрібно надання доказів, які виключають будь-які обґрунтовані сумніви щодо кожної ознаки злочину.

Критерій більш вагомих доказів (preponderance of the evidence). Стандарт доведеності у цивільних справах (включаючи більшість справ про податкові правопорушення) повинен відповідати вимогам більш вагомих доказів. Згідно з цим критерієм докази повинні свідчити про факт вчинення правопорушення більш ніж з 50% ймовірністю.

Критерій ясності та переконливості доказів (clear and convincing evidence) – проміжний критерій, який застосовується за особливими категоріями цивільних справ, наприклад, у справах про податкові шахрайства. Вимоги до цього критерію – суворіші, ніж за стандарті «вагомні докази», але нижче, ніж за стандарті «безперечність доказів».



Докази, які не відповідають вимогам кримінального процесу, можуть виявитися цілком достатніми для притягнення особи до цивільно-правової відповідальності.

В основі доказової бази у цивільних справах про податкові правопорушення може бути використаний обвинувальний вирок у справі про кримінальну відповідальність.

Це пояснюється вищою вимогою до процесу доведення винуватості у кримінальних справах. Проте виправдувальний вирок у кримінальній справі автоматично не звільняє платника податків від цивільно-правової відповідальності.



Дякую за увагу!