

4. Сімейний кодекс України : Закон України від 10 січня 2002 року № 2947-III URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2947-14#Text>

5. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 56 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення абзацу другого частини першої статті 39 Закону України «Про вищу освіту» (справа про граничний вік кандидата на посаду керівника вищого навчального закладу) від 7 липня 2004 р. № 14-рп/2004. URL: <http://ccu.gov.ua/storinka-knygy/310-pryncyp-rivnostikonstytuciyuh-prav-i-svobod-gromadyan-ukrayiny>

DOI <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-432-0-60>

**COMPARATIVE ASPECTS OF THE INSTITUTION
OF CULPABILITY IN TAX OFFENSES IN UKRAINE
AND THE KINGDOM OF SPAIN**

**ПОРІВНЯЛЬНІ АСПЕКТИ ІНСТИТУТУ ВИННОСТІ
У ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕННЯХ В УКРАЇНІ
ТА КОРОЛІВСТВІ ІСПАНІЇ**

Bielousova K. O.

*Postgraduate Student,
Kyiv University of Intellectual Property
and Law
of National University
“Odesa Law Academy”
Kyiv, Ukraine*

Белоусова К. О.

*аспірантка
Київський університет
інтелектуальної власності та права
Національного університету
«Одеська юридична академія»
м. Київ, Україна*

В Королівстві Іспанія питання притягнення до відповідальності платників податків унормовано Королівським указом «Про загальну процедуру застосування податкових штрафів» (зважаючи на особливості перекладу «Королівський

указ про встановлення загального положення про режим податкових санкцій») № 2063 від 15 жовтня 2004 року.

Основні положення даного нормативно-правового акту спрямовані на: – розмежування податкового боргу та штрафу; – застосування загальних принципів встановлених конституцією та принципів адміністративного права (законність, типовість, презумпція невинуватості, пропорційність, інших); – поділ податкових правопорушень на види (незначні, серйозні, тяжкі); – особливості процедури узгодження сум штрафних санкцій та зменшення таких сум (підстави пом'якшення відповідальності), у разі сплати без оскарження; – суб'єктивний елемент складу правопорушення в оподаткуванні (окрема увага акцентується на особливості вини, ступінь якої впливає на вид правопорушення (у більшості справ штраф передбачено за приховування та шахрайство).

Важливо звернутися до особливостей правового регулювання та судової практики Королівства Іспанії котрі визначають упорядкування відносин, які виникають у процесі притягнення особи, як платника податків до відповідальності. Так, відповідно до норми Загального закону про податки 230/1963 від 28 грудня, стаття 77.2 в початковій редакції передбачала, що «будь-яка дія чи бездіяльність, що становить податкове порушення, презюмується добровільно, якщо не доведено протилежне». Тобто санкції були застосовані на підставі констатації факту недотримання податкового законодавства [1].

Судова практика попередніх років (1950-1960 рр.) спиралася на заперечення вимоги доведення вини в адміністративних правопорушеннях, ґрунтуючись на іншій конфігурації та правовому реагуванні, які кримінальне право повинно мати по відношенню до права, що передбачає адміністративні санкції. Було визнаним положення про те, що «вина не є складовим фактором адміністративного правопорушення, за винятком випадків, коли це встановлено криміналізуючою нормою або вимагається самою природою фактів, що підлягають «суворій» відповідальності» (Наприклад: Рішення від 20 червня 1978 року – EDJ 1978/6513). З цієї точки зору, тобто можливості встановлення так званої «суворої відповідальності» в законі про адміністративні санкції, відсутність умислу і помилки не мали

значення, оскільки достатньо було довести недотримання нормативно визначеного правила. Така судова практика еволюціонувала в бік «добровільності дії» особи-порушника. Таким чином, суб'єкт повинен був бажати результату (у цьому власне проявляється «добровільність»), при чому умисність чи винуватість його поведінки не були обов'язковими для доказування. Цінним відступом, на нашу думку є той факт, що «добровільність» не ототожнювалася з «умислом» або «винністю» [1].

Висновки про те, що відповідальність у сфері дії податкового права Іспанії (податкових правовідносин) еволюціонувала з об'єктивної, у бік суб'єктивної. Сучасні науковці аналізували приписи національного законодавства, у першу чергу Конституції Іспанії 1978 року та відповідних спеціальних Законів, а також судової практики вісімдесятих років.

Зважаючи на те, що усі Закони Іспанії як будь-якої демократичної країни підпорядковані приписам Конституції, обґрунтування підходу до змін процедури доведення винності платника податків у вчиненні податкового правопорушення в публікаціях та рішеннях національних судів розпочинаються із посилання на Конституцію Іспанії, а саме на статтю 24 Конституції, що закріпила принцип *презумпції невинуватості*. Згідно із цими приписами, вся вага доказової діяльності щодо доведення вини повинна покладатися на податкову адміністрацію, оскільки, як визнається у рішенні Конституційного суду Іспанії 124/1983 від 21 грудня, «це є основоположним правом, на підставі якого обвинувачений зобов'язаний надавати докази, що «руйнують» таку презумпцію *iuris tantum*». Таку ж аргументацію підтвердив й Конституційний суд у своїй Основній постанові 76/1990 від 16 квітня [2].

Так, зауважується, що для накладення штрафу необхідно враховувати щодо того: чи правильно особа подала відповідну податкову форму, а у разі виявлення порушень – встановити відповідальність за вчинення податкового правопорушення. В Розділі I «Загальне оподаткування» та у Розділі IV «Принципи повноважень застосування санкцій в податкових справах» Закону 58/2003 вичерпно встановлюється, зокрема абзацом

першим статті 179 та з посиланням на принцип відповідальності, що «фізичні або юридичні особи та організації, зазначені в частині 4 статті 35 цього Закону, можуть бути покарані за дії, які становлять податкове правопорушення, якщо вони несуть за них відповідальність». У разі коли існує лише так званий об'єктивний елемент, застосування санкції до особи – не можливо. Для санкціонування необхідно, щоб також мав місце так званий суб'єктивний елемент. Аналіз статей 178, тощо, Загального закону про податки 58/2003, у тому числі статті 9.3 Конституції Іспанії, статті 128 Закону 30/1992, Інструкції 9/2003 Генерального директорату АЕАТ, першого перехідного положення RD/2063/2004 від 15 жовтня, а також статтю 63 Загального положення «Про податкову адміністрацію», дозволяє констатувати, що податкові санкції, оскільки вони належать до сфери так званого податкового законодавства про санкції, у свою чергу передбачають необхідність доказування відповідальності порушника тим, хто їх застосовує. Не може бути заперечено, що відповідальність у сфері оподаткування завжди має бути суб'єктивною (містити суб'єктивні характеристики складу правопорушення), і ніколи не може бути встановлена без посилання на «провину» чи «шахрайські наміри» (умисел) платника податків [1].

На підтвердження зазначених висновків науковці наводять судову практику Верховного суду Іспанії. Так, у сфері податкових штрафів, Третя палата, 2 секція, 7 лютого 2014 року (Rec. 4877/2011) - EDJ 2014/11082 знову наголошує на вимозі наявності винного діяння, зазначаючи: «... у другому абзаці статті 77.1 LGT – EDL 1963/94 – вказано, що податкові правопорушення караються «навіть за просту недбалість». Тобто, не існує системи суворої відповідальності за податкові правопорушення, і Закон 10/1985 – EDL 1985/8330 нічого не змінив у цьому відношенні. Навпаки, незалежно від більшого чи меншого ступеня технічної коректності формулювань, нова стаття 77.1 продовжує керуватися принципом вини (за умисел, вину або серйозну недбалість і вину або легку недбалість або просту необережність), принципом, який виключає накладення штрафів виключно за сам результат і без урахування сумлінної поведінки платника податків» (FJ 4 A)» (FJ 4 A)» (FJ 4 A)».

Постанова від 6 червня 2008 року (звернення щодо уніфікації доктрини № 146/2004) – EDJ 2008/97539, що узагальнює судову практику щодо принципу вини в питаннях штрафних санкцій, завершується положенням, що у правовій системі Іспанії, і в податковій системі зокрема, сувора відповідальність або відповідальність без вини не застосовується, при цьому норма вимагає, принаймні, наявності недбалості або, іншими словами, відсутності необхідної або належної обачності [4].

Винність і типовість сконфігуровані як фундаментальні елементи будь-якого адміністративного правопорушення, а отже, і всіх податкових правопорушень, і необхідно мати можливість притягнути до відповідальності платника податків за правопорушення на основі встановлення як суб'єктивного так і об'єктивного елементів. Судова практика Верховного Суду підтверджує, що, оскільки повноваження накладати санкції покладено на спеціальний орган, саме останній несе відповідальність за мотивування накладення санкцій, а не господарсько-адміністративні органи, ані Суд ЄС. Тож виправити можливу відсутність мотивації провини в угоді про застосування санкцій Суд також не уповноважений. У цьому сенсі Верховний суд ухвалив, зокрема, ухвали від 13 квітня 2016 року (касаційна скарга 2071/2014) та від 14 грудня 2016 року (касаційна скарга 3942/2015). Саме презумпції добросовісності платника податків повинна бути спростована податковою Адміністрацією. На додаток до вищезазначених рішень, Високий суд включає цей критерій, серед інших, у постанові від 28 квітня 2016 року (касаційна скарга 894/2015) [5].

Висновки. Слід зауважити, що в Українському податковому праві вже досить давно діють заходи, пов'язані із забезпечення виконання податкового обов'язку, а саме направлення податкового повідомлення рішення і податкової вимоги. Вони мають окремі схожі ознаки з тими, які пропонуються згідно запровадження «права на помилку». Також щодо пропозиції про проведення профілактичних візитів існувала практика застосування таких у період активного функціонування податкової міліції. Проводячи таку аналогію, варто звернути увагу на те, що ці заходи хоч і мають схожість, проте за своєю сутністю та призначенням мають суттєву різницю. Так,

податкове повідомлення рішення в Україні пов'язувалося або із визначенням податкового зобов'язання самостійно контролюючим суб'єктом за наявності відповідного правового припису, або із встановленими порушеннями з боку платника податків щодо самостійного нарахування податкового зобов'язання. Податкова вимога, раніше їх було навіть дві, формується у зв'язку із констатацією правопорушення та вимогою сплатити вже сформований податковий борг. Тож, наведені пропозиції із запровадження «права на помилку» є актуальними для обговорення щодо запровадження у податковому праві України слідом за Францією, де воно вже є чинним та відповідно до пропозицій наведених суб'єктами, що представляють інтереси платників податків в Іспанії.

Література:

1. Juan Ramon Medina Cepero. los principales argumentos para hacer frente a las sanciones tributarias 15.01.2024. URL : <https://www.unir.net/revista/derecho/principales-argumentos-hacer-frente-sanciones-tributarias/>
2. El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador. Excepciones según la jurisprudencia del TJUE. Principio вини в адміністративно-санкційному праві. Винятки відповідно до практики Суду ЄС. 27-05-2014 URL: <https://elderecho.com/el-principio-de-culpabilidad-en-elderecho-administrativo-sancionador-excepciones-segun-la-jurisprudencia-del-tjue>
3. Nuria Puebla Tribunal Supremo, culpabilidad y sanciones tributarias. 26.06.2023. URL : <https://www.nuriapuebla.com/blog/tribunal-supremoculpabilidad-y-sanciones-tributarias/>
4. Рішення 00/02394/2021/00/00 Господарсько-адміністративного суду від 21.06.2023. URL : <https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/02394/2021/00/0/>
5. El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador. Excepciones según la jurisprudencia del TJ UE. 27-05-2014. ELDERECHO.COMNOTICIAS JURÍDICAS Y

ACTUALIDAD URL: <https://elderecho.com/el-principio-de-culpabilidad-en-el-derecho-administrativosancionador-excepciones-segun-la-jurisprudencia-del-tjue>