

УДК 336.22
DOI <https://doi.org/10.32837/chern.v0i5.282>

Л. Д. Тимченко
доктор юридичних наук, професор,
головний науковий співробітник відділу дослідження міжнародної податкової конкуренції
Науково-дослідного інституту фіскальної політики
Університету державної фіскальної служби України
orcid.org/0000-0001-8897-0308

П. О. Селезень
кандидат юридичних наук, доцент,
старший науковий співробітник відділу розвитку податкового і митного аудиту
Науково-дослідного інституту фіскальної політики
Університету державної фіскальної служби України
orcid.org/0000-0002-9546-4726

КОНЦЕПЦІЯ ВИНИ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВОПОРУШЕННІ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ КАНАДИ

Успішний тривалий досвід боротьби з податковими правопорушеннями в Канаді зумовлює доцільність його узагальнення та характеристики з метою впровадження кращих практик у вітчизняних умовах. Податковий кодекс України лише з 01.01.2021 р. безпосередньо передбачає вину як обов'язковий елемент податкового правопорушення, а тому наразі відсутня тривала та стабільна практика встановлення наявності вини в податкових правопорушеннях, що може негативно впливати на забезпечення балансу публічного та приватного інтересу у сфері оподаткування. За таких умов очевидно є доцільність урахування передового досвіду інших держав у практиці тлумачення та застосування концепції вини в податкових правопорушеннях.

У статті узагальнено та охарактеризовано висновки канадських судів у трьох показових справах: 1) R. v. Porisky, 2019 BCCA 159, 30.04.2019 р.; 2) R. v. Patry, 2018 BCSC 1524, 17.08.2018 р.; 3) R. v. Klundert, 242 D.L.R. (4th) 644, 18.02.2004 р. Особливий інтерес у цьому контексті становить виокремлення таких двох складників для встановлення наявності вини, як обізнаність про обов'язок сплати податку та наявність наміру уникнути чи здійснити спробу уникнути сплати такого податку, які є пов'язаними. Особа, яка не знає про обов'язок сплати податку, не може вчиняти діяння з метою ухилення від сплати такого податку. З іншого боку, канадські суди визнають, що особа може знати про існування податкового обов'язку і вчиняти діяння, що мають наслідком ухилення від сплати податку, але без наміру ухилення від сплати відповідного податку. Наприклад, наявність обізнаності чи мети може бути заперечена через помилкову впевненість. Зокрема, платник податків через арифметичні помилки неправильно визначає суму належного податку (фактична помилка), не є обізнаним про нормативне визначення доходу (юридична помилка) або може дійти помилкового висновку стосовно застосування такого визначення до його випадку (поєднання фактичної та юридичної помилки).

Ключові слова: судове тлумачення, податкове правопорушення, вина, ухилення від сплати податків, уникнення від оподаткування.

Tymchenko L. D., Selezen P. O. CONCEPT OF MENS REA IN TAX OFFENCES THROUGH THE PRISM OF COURT PRACTICE IN CANADA

Successful and long experience of counteracting tax offences in Canada determines the need of its generalization and characterization with the purpose of best practices' implementation into the reality of Ukraine. The Tax Code of Ukraine has included the criterion of *mens rea* in the definition of tax offence starting from 01.01.2021 so there is no stable and long practice of application of the referred concept in disputes between the Ukrainian tax authorities and taxpayers that might have negative impact on guaranteeing balance between public and private interests in the area of taxation. Taking into consideration the existing circumstances, it is highly recommended to implement best practices of foreign states in interpretation and application of the concept of *mens rea* in tax offences but with the due respect to legal traditions and features of the Ukrainian legal order.

The three court cases are in the focus of the article: 1) R. v. Porisky, 2019 BCCA 159, 30.04.2019; 2) R. v. Patry, 2018 BCSC 1524, 17.08.2018; 3) R. v. Klundert, 242 D.L.R. (4th) 644, 18.02.2004. Following the position of the domestic courts in Canada, the special interest is determined by description of two key elements for identification of willfulness (fault component) in the behavior of taxpayer, i.e. knowledge and purpose that are closely related to each other. A person who does not know that there is a tax imposed by the tax legislation cannot do something for the purpose of evading payment of the respective tax. At the same time, there might be situations in which the taxpayer may know about his/her legal duty to pay tax and do something that has the effect of evading the payment of that tax without necessary having done so for the purpose of evading the payment of the tax (mistaken belief). For example, a taxpayer may through arithmetic error misstate the amount of tax owing (factual errors), or a taxpayer may be unaware of the statutory definition of income (legal errors), or a taxpayer may have come to a mistaken conclusion as to the application of that definition in the existing circumstances (combination of factual and legal errors).

Key words: judicial interpretation, tax offence, *mens rea*, tax evasion, tax avoidance.

Вступ. Із 01.01.2021 р. набула чинності нова редакція ст. 109.1 Податкового кодексу України, яка передбачає безпосереднє включення до визначення податкового правопорушення критерію винності діяння (дії чи бездіяльності) платника податків. Складно не погодитись з обґрунтованістю твердження О.В. Гедзюк про те, що «питання суб'єктивної сторони податкового правопорушення в податковому праві було і залишається актуальним та проблемним, адже законодавство не дає вичерпних відповідей» [1, с. 65]. З урахуванням нетривалої практики застосування нововведень та їх комплексного характеру доцільним є узагальнення та характеристика світового досвіду щодо судового тлумачення концепції вини в податковому правопорушенні.

Успішний тривалий досвід боротьби з податковими правопорушеннями в Канаді підтверджує виправданість звернення до нього з метою пошуку можливих способів удосконалення як нормативних засад, так і практики правозастосування концепції вини у вітчизняному законодавстві.

Про результативність боротьби з податковими правопорушеннями в Канаді свідчать такі дані [2]:

1) із 01.04.2012 р. до 31.03.2017 р. проведено розслідування щодо 408 індивідів та компаній, які були визнані винними в ухиленні від сплати федеральних податків у розмірі 122 млн канадських доларів та мали сплатити 44 млн канадських доларів у вигляді штрафних санкцій, а також відбули покарання загальним терміном 3103 місяці тюремного ув'язнення;

2) між 2006 р. та 2017 р. 75 розробників та поширювачів схем ухилення від сплати податків мали сплатити 7,15 млн канадських доларів у вигляді штрафних санкцій і відбули 936 місяців тюремного ув'язнення загалом;

3) у бюджетному 2018 р. (квітень-березень) на різних стадіях розслідування перебувало 337 випадків ухилення від сплати податків у розмірі 45 433 640 канадських доларів [3, с. 70].

Відповідний досвід у вітчизняній доктрині податкового права не отримав належного висвітлення.

Метою статті є висвітлення особливостей застосування концепції вини у податковому правопорушенні судами Канади.

Основний матеріал. У канадському законодавстві ключове місце в контексті притягнення до відповідальності за податкові правопорушення відведене ст. 239 Income Tax Act (R.S.C. (Revised Statutes of Canada), 1985, с. 1 (5th Supp.)) (далі – ІТА), яка передбачає таке: «Кожна особа, яка (а) здійснює, бере участь, погоджується чи мовчазно зголошується на внесення недостовірної чи некоректної інформації в декларацію, сертифікат, заяву чи відповідь, надані чи підготовлені, як вимагається цим Законом чи підзаконним актом, (b) ухиляється від

сплати податку за цим Законом, знищує, змінює, викривлює, приховує чи іншим чином позбувається записів чи даних щодо платника податків, (с) здійснює, погоджується чи мовчазно зголошується з підготовкою недостовірної чи некоректної інформації, виявляє недбалість, погоджується чи мовчазно погоджується з недбалістю щодо внесення істотних даних у записи чи дані щодо платника податків, (d) у будь-який спосіб умисно (willfully) ухиляється чи намагається ухилитись дотримання вимог згідно з цим Законом чи сплати податків згідно з цим Законом, або (е) домовляється з будь-якою особою вчинити правопорушення, передбачене в параграфах 239(1)(a) – 239(1)(v) вище, – є винною у вчиненні правопорушення...» [4].

Очевидно, що ст. 239(1)(d) ІТА безпосередньо передбачає наявність наміру платника податків щодо ухилення від сплати податків. Через відсутність нормативно визначених критеріїв стосовно встановлення наявності відповідного складника в поведінці платників податків важлива роль відводиться судовій практиці в тлумаченні та застосуванні відповідної концепції.

1. R. v. Porisky, 2019 BCCA 159, 30.04.2019 р. [5]

Рассел Поріскі та Елейн Голд були звинувачені в ухиленні від сплати податку з доходів на підставі ст. 239(1)(d) ІТА. Обидві особи були залучені в діяльність Paradigm Education Group, яка організувала конференції, а також продавала та поширювала «освітні» курси та супутні продукти, що були засновані на теорії про те, що фізичні особи не підпадають під обов'язок сплати податку з доходів у разі структурування своїх відносин певним чином (теорія неодноразово судами визнавалась як «недостовірна» та «беззмістовна»).

У період між 2004 р. та 2008 р. на спільний банківський рахунок зазначених осіб за результатами діяльності зараховано 1,8 млн канадських доларів. Р. Поріскі не задекларував жодного доходу за 2004–2007 рр., а Е. Голд – за 2004–2008 рр. Суд першої інстанції визнав обох винними в ухиленні від сплати податків, але вони подали апеляцію на тій підставі, що, на їхню думку, суддя надала помилкову інформацію суду присяжних через використання як синонімів понять «уникнення» (правомірна діяльність) та «ухилення» (неправомірна діяльність) в контексті відповідного податкового правопорушення (п. 8 рішення).

Аналізуючи зміст ст. 239(1)(d) ІТА, для розмежування цих понять апеляційний суд Британської Колумбії звернувся до справи R. v. Buzzanga and Durocher (1979), 49 C.C.C. (2d) 369 при характеристиці поняття «умисно» (willfully), що, на переконання суду, свідчить про наявність в ухиленні від сплати податків такого складника, як вина (fault): «... слово «умисно» в ст. 239(1)(d) [ІТА] сигналізує про те, що винність наставатиме лише тоді, коли обвинувачені залучені в поведінку,

спрямовану на уникнення сплати податків, який нарахований згідно із Законом. Більш конкретно ... складник вини в ст. 239(1)(d) є двоелементним. По-перше, обвинувачений має знати, що податок підлягає сплаті згідно із Законом, по-друге, обвинувачений повинен мати намір уникнути чи здійснити спробу уникнути сплати такого податку. Обвинувачений має намір уникнути чи здійснити спробу уникнення сплати податку, якщо це є його метою чи якщо він знає, що його поведінка призведе до уникнення від сплати податку, належного до сплати за цим Законом» (п. 13 рішення).

За відсутності обґрунтованості підстав апеляційний суд залишив рішення суду першої інстанції в силі, а апелянтам – Р. Поріскі та Е. Голду – відмовив у задоволенні вимог.

2. R. v. Patry, 2018 BCSC 1524, 17.08.2018 р. [6]

Сімейну пару (Реймонд Патрі та Тара Патрі) звинувачували в ухиленні від сплати податків через залученість у ведення спільної діяльності через партнерство Accounting Professionals щодо підготовки податкових декларацій, яка передбачала декларування клієнтами некоректних збитків від господарської діяльності. Такий підхід був заснований на припущенні, що платники податків можуть змінити кваліфікацію основного місця проживання ретроактивно, тобто за допомогою декларування використання відповідного місця проживання як такого, що використовується чи використовувалось у господарській діяльності, тому відповідні приміщення мали розглядатись як бізнес-актив, а не індивідуальна власність (п. 4 рішення). Така перекаваліфікація детермінувала дорозуміле (deemed) відчуження майна, тому необхідно було надати підтвердження вартості для визначення суми номінального відчуження відповідного житла і суми номінального придбання для цілей його характеристики як бізнес-активу (business inventory). Відповіде номінальне відчуження мало наслідком номінальні витрати, які потім зменшували суму доходу до оподаткування в клієнтів. Незважаючи на те, що суд визнав такі припущення необґрунтованими, вони «допомогли» своїм тридцяти двом клієнтам задекларувати збитків на 2 113 080,08 канадських доларів з ухиленням від сплати податків у розмірі 427 760,47 канадських доларів за період із 31.12.2003 р. до 19.08.2008 р. (п. 6, 122 рішення).

Залишаючи поза увагою Т. Патрі, яка була визнана такою, що активно не долучалась до відповідної діяльності за відсутності належних доказів (п. 120 рішення), Верховний суд Британської Колумбії зосередив увагу на 52-річному Р. Патрі, який у період із листопада 1991 р. до квітня 2005 р. навіть працював у відділі аудиту Агентства доходів Канади (п. 35 рішення). Одним із ключових аргументів на свою користь Р. Патрі називав таке: якщо його припущення, описані вище, були неко-

ректними, з чим він не погоджувався, то в такому разі в його діях відсутній елемент вини (mens rea), оскільки він був переконаний у протилежному.

Як засвідчив суддя, «містер Патрі становить собою дещо ексцентричну чи й дивакувату особу. Він глибоко підозрілий до Агентства доходів Канади. Він високої думки про свої можливості та знання у сфері податку з доходу, він глибоко переконаний у своїй правоті. Я маю визнати, проте, що його переконаність у своїх можливостях не є обґрунтованою. Є очевидні прогалини у його знаннях і його аналіз позбавлений досконалості» (п. 138 рішення).

Основними аргументами Агентства доходів Канади щодо наявності вини в діяннях Р. Патрі стали такі: 1) він свідомо не залишав своїх даних у полі «Особа, яка підготувала» в податкових деклараціях клієнтів; 2) його твердження про те, що банківська установа наполягала на тому, що він має описати свій бізнес як партнерство; 3) використання власного псевдоніму у взаєминах між Агентством доходів Канади та третіми сторонами. Ураховуючи викладене та в поєднанні зі стратегією створення збитків відповідною особою зі звичайного придбання житлової нерухомості, Агентство доходів Канади вважало належною мірою доведеним той факт, що він усвідомлював помилковість запропонованої схеми (п. 142).

Суд не погодився з відповідними аргументами, оскільки, зокрема, перший та третій аргументи базувались на недовірі Р. Патрі до колишніх колег, а другий аргумент міг бути наслідком його суб'єктивного сприйняття позиції банку (п. 143 рішення). Саме тому, «...незважаючи на переконання у помилковості податкової стратегії містера Патрі, я [суддя у справі] роблю висновок, що можливим є те, що містер Патрі вірив (believed), що він формулює дієву податкову стратегію». Як наслідок, суд дійшов висновку, що Р. Патрі не може бути звинувачений у тому, що не має рації, а лише в тому, що свідомо не має рації (cannot be convicted for being wrong, only for knowingly being wrong) (п. 144).

3. R. v. Klundert, 242 D.L.R. (4th) 644, 18.02.2004 р. [7]

Доктор Джек Кландерт є оптометристом, який у період із 1993–1997 рр. не задекларував дохід на суму 1 474 389 канадських доларів, із яких мав сплатити податку на доходи на суму 348 231 канадських доларів (до 1993 р. він добросовісно декларував отримані ним доходи) (пункти 1, 2, 14 рішення). Причиною такої поведінки стало те, що в 1993 р. у лікаря сформувалась стійка переконаність у тому, що Конституція Канади не надавала федеральному уряду повноважень щодо встановлення прямих податків, а тому відповідне податкове законодавство є неконституційним (більше того, як він стверджував, його справа не могла розглядатись суддею, якому виплачує заробітну плату федеральний уряд) (п. 16 рішення).

Перед Апеляційним судом Онтаріо Агентство доходів Канади поставило два питання в контексті застосування ст. 239(1)(d) ІТА: 1) Чи може особа вважатись такою, що ухиляється від сплати податків у тому разі, коли вона не намагається вводити в оману чи надавати недостовірні дані податківцю, однак безпосередньо відмовляється сплачувати податок? 2) Чи є відверта переконаність у тому, що податкове законодавство є неконституційним, релевантною під час розгляду питання стосовно наявності в обвинуваченого необхідного суб'єктивного стану вини (*culpable mental state*)?

За першим питанням суд дійшов висновку про те, що «лікар Кландерт не декларував свій дохід чи не сплачував податок із доходу згідно з ... [податковим законодавством] кілька років. Він мав податковий обов'язок. Функціонування Закону [податкового законодавства] залежить від коректного самодекларування належних податків через своєчасне звітування щодо доходу та належного обчислення сплати податку. Якщо є податковий обов'язок за Законом, то недекларування доходу чи неналежне обчислення відповідного податку з такого доходу має закономірним наслідком уникнення (щонайменше на певний час) сплати податку, як вимагається згідно із Законом» (п. 42 рішення).

Питання вини було розлого й окремо висвітлено у відповіді на друге з порушених питань. Було зазначено таке: «хоча слово «умисно» стосується суб'єктивного стану вини, точне значення відповідного слова залежатиме від контексту, в якому його використовують» (п. 44 рішення). На підставі узагальнення судових рішень у справах *R. v. Docherty* (1989), 51 C.C.C. (3rd) 1 and 7 (S.C.C.) та *R. v. Paveley* (1976), 30 C.C.C. (2d) 483 (Sask. C.A.) суд зазначає, що «слово «умисно» в ст. 239(1)(d) сигналізує про те, що винність має бути лише там, де обвинувачений залучений у поведінку, яка скерована на уникнення сплати податку, як належить за Законом» (п. 46 рішення). Виокремлюючи два складники – обізнаність про обов'язок сплати податку та наявність наміру уникнути чи спробувати уникнути сплати такого податку, – суд наголошує, що «вимоги обізнаності та цілі, які разом утворюють складник вини у правопорушенні, є пов'язаними. Особа, яка не знає про обов'язок сплати податку за Законом, не може вчиняти щось із метою уникнення від сплати такого податку. Та ж особа може знати про існування податкового обов'язку за Законом і вчиняти щось, що має наслідком уникнення від сплати податку без обов'язкового скоєння таких дій із наміром уникнення сплати відповідного податку» (п. 48 рішення). Наприклад, наявність обізнаності чи мети може бути заперечена через помилкову впевненість (*mistaken belief*). Зокрема, платник податків може через арифметичні помилки неправильно визначити суму належного податку, не

бути обізнаним про нормативне визначення доходу або може дійти помилкового висновку стосовно застосування такого визначення до його випадку (перше – фактична помилка, друге – юридична, третє – поєднання обох).

На цій підставі суд стверджує: «Чи може переконаність лікаря Кландерта в тому, що Закон виходить за межі повноважень федерального уряду і тому не є чинним, утворювати юридичну помилку (*mistake of law*), яка заперечує складник вини в ухиленні від сплати податків? Відповідь має бути «ні». Стаття 239(1)(d) згадує «сплату податків згідно з цим Законом». Лікар Кландерт добре знав, що він має податковий обов'язок, накладений згідно із Законом. Його помилка не стосувалась обізнаності про його обов'язок сплати податків згідно із законом, однак стосувалась права уряду накладати відповідний обов'язок на нього. Він не стверджував, що вчиняв усе можливе для дотримання вимог законодавства, але через ігнорування чи помилку не здійснив цього. Він визнавав обов'язок сплати за Законом і прийняв зважене рішення свідомо не платити, базуючись на переконанні, що законодавство, яке зобов'язує його сплатити [податок], не є чинним. Індивідуальна помилкова переконаність у нечинності законодавчого акта чи в його незастосовності до поведінки платника поведінки є юридичною помилкою. Така юридична помилка не є релевантною для встановлення вини згідно зі ст. 239(1)(d)» (п. 58, 59 рішення).

Як далі додає суд, «є вагомими причини для розмежування між обвинуваченим, який помилково переконаний, що він чи вона дотримується Закону, й обвинуваченим, який свідомо порушує Закон, але помилково переконаний у тому, що такий Закон є нечинним. Перший намагається дотримуватись Закону. Помилка щодо застосовного права, особливо у випадках складності законодавства, може логічно заперечувати винність (*blameworthiness*) у поведінці особи. Другий не намагається підкоритись вимогам законодавства, однак вирішує, які закони мають виконуватись. Заперечення, засноване на помилковій переконаності в чинності законодавства, підривало б верховенство права» (п. 60 рішення).

На цій підставі суд визначив, що переконаність обвинуваченого в тому, що податкове законодавство не є чинним, не стосується його відповідальності за ст. 239(1)(d) ІТА, що призвело до відправлення справи на повторний розгляд у суді першої інстанції через доведення до суду присяжних викривленої інформації на першому етапі розгляду (п. 62, 65 рішення).

Висновки. Використання оцінних категорій, як-от «неналежне виконання», у ст. 109 Податкового кодексу України вказує на те, що істотну роль у контексті подальшого розвитку концепції вини в податковому правопорушенні набуватиме

судова практика. У цьому контексті може становити значний інтерес досвід канадських судів щодо встановлення двоелементного складу вини або визначення впливу юридичних помилок чи їх поєднання на встановлення наявності вини в діяннях платників податків. Його використання могло б сприяти впровадженню перевірених тривалим досвідом застосування та дієвих підходів боротьби з податковими правопорушеннями. Запозичення відповідного досвіду має обов'язково відбуватись з урахуванням відмінностей між відповідними національними правовими системами загалом і податковим правом відповідних юрисдикцій зокрема.

Література

1. Гедзюк О.В. Інститут вини у податковому праві України. *Право і громадянське суспільство*. 2014. № 4. С. 54–68
2. Canada Revenue Agency. *The CRA's Criminal Investigations Program is protecting Canadians and*

the tax system. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns/tax-cheating-consequences.html#stry8> (дата звернення: 25.09.2021)

3. OECD. *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition: Country Chapters*. Paris: OECD Publishing, 2021. 394 p.

4. Canadian Legal Information Institute. *Income Tax Act (R.S.C. (Revised Statutes of Canada), 1985, c. 1 (5th Supp.))* URL: <https://www.canlii.org/en/ca/laws/stat/rsc-1985-c-1-5th-supp/latest/rsc-1985-c-1-5th-supp.html> (дата звернення: 25.09.2021)

5. Canadian Legal Information Institute. *R. v. Porisky, 2019 BCCA 159, 30.04.2019*. URL: <https://www.canlii.org/en/bc/bcca/doc/2019/2019bccca159/2019bccca159.html> (дата звернення: 25.09.2021)

6. Canadian Legal Information Institute. *R. v. Patry, 2018 BCSC 1524, 17.08.2018*. URL: <https://www.canlii.org/en/bc/bcsc/doc/2018/2018bcsc1524/2018bcsc1524.html> (дата звернення: 25.09.2021)

7. Canadian Legal Information Institute. *R. v. Klundert, 242 D.L.R. (4th) 644, 18.02.2004*. URL: <https://www.canlii.org/en/on/onca/doc/2004/2004canlii21268/2004canlii21268.html> (дата звернення: 25.09.2021)