

ДО ПИТАННЯ ФІНАНСОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ФІЗИЧНИХ ОСІБ – ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

ON THE ISSUE OF FINANCIAL RESPONSIBILITY OF INDIVIDUALS – TAXPAYERS

Мащенко О.В., д.ю.н., професор,
перший проректор з науково-педагогічної та наукової роботи
Класичний приватний університет

Макух О.В., д.ю.н., доцент,
професор кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права
Класичний приватний університет

У статті розглядається сутність фінансової відповідальності у податковому праві України (зокрема її виникнення по відношенню до фізичних осіб платників податків), акцентуючи увагу на її нерозривному зв'язку з поняттям вини. Автори аналізують існуючі наукові підходи до визначення фінансової відповідальності, підкреслюючи її роль як форми державно-владного примусу, що застосовується уповноваженими органами за порушення фінансово-правових норм.

Особлива увага приділяється відсутності прямого визначення поняття «вина» у Податковому кодексі України та необхідності звернення до норм Кримінального кодексу для його тлумачення, що свідчить про міжгалузевий взаємозв'язок. Розглядаються форми вини – умисел (прямий та непрямий) та необережність, а також роль ступеня вини у визначенні тяжкості правопорушення та розміру санкцій у разі вчинення фізичною особою – платником податків.

У статті висвітлюються позитивні зміни у податковому законодавстві, зокрема покладання обов'язку доведення вини платника податків на контролюючі органи та запровадження поняття «умисно вчинених правопорушень». Водночас, наголошується, що науковці аналізують вплив низького рівня правової культури та правового нігілізму в українському суспільстві на ненавмисні податкові правопорушення.

На підставі проведеного аналізу, запропоновано доповнити Податковий кодекс України чітким визначенням поняття «вина», адаптованим до податкових правовідносин, а також внести зміни до статті 112-1 ПК України, додавши підпункт 112-1.1.4, який передбачатиме пом'якшення відповідальності у разі доведення платником податків, що правопорушення вчинене за необережності. Ці пропозиції спрямовані на забезпечення більшої справедливості у застосуванні фінансових санкцій та підвищення довіри до податкової системи.

Ключові слова: фінансова відповідальність, податкове правопорушення, вина, умисел, податковий обов'язок, фінансові санкції, платник податків, фізична особа.

The article examines the essence of financial liability in the tax law of Ukraine (in particular, its occurrence in relation to individual taxpayers), focusing on its inextricable link with the concept of guilt. The authors analyze existing scientific approaches to the definition of financial liability, emphasizing its role as a form of state and government coercion applied by authorized bodies for violation of financial and legal norms.

Particular attention is paid to the lack of a direct definition of the concept of «fault» in the Tax Code of Ukraine and the need to refer to the norms of the Criminal Code for its interpretation, which indicates an inter-branch relationship. The forms of fault are considered – intent (direct and indirect) and negligence, as well as the role of the degree of fault in determining the severity of the offense and the amount of sanctions in the event of a violation by an individual taxpayer.

The article highlights positive changes in tax legislation, in particular, placing the burden of proving the taxpayer's guilt on regulatory authorities and introducing the concept of «intentional offenses». At the same time, it is emphasized that scientists analyze the impact of the low level of legal culture and legal nihilism in Ukrainian society on unintentional tax offenses.

Based on the analysis, it is proposed to supplement the Tax Code of Ukraine with a clear definition of the concept of «fault», adapted to tax legal relations, as well as to amend Article 112-1 of the Tax Code of Ukraine by adding subparagraph 112-1.1.4, which will provide for mitigation of liability in the event that the taxpayer proves that the offense was committed through negligence. These proposals are aimed at ensuring greater fairness in the application of financial sanctions and increasing trust in the tax system.

Key words: financial responsibility, tax offense, guilt, intent, tax liability, financial sanctions, taxpayer, individual.

Постановка завдання. Ефективне функціонування податкової системи сучасної держави неможливе без дієвого механізму фінансової відповідальності, що виступає ключовим елементом забезпечення фінансової дисципліни та стабільності бюджетних надходжень. У правовій доктрині фінансова відповідальність визначається як обов'язок особи, яка вчинила податкове правопорушення, зазнати майнових позбавлень у формі фінансових санкцій, що застосовуються контролюючими органами відповідно до закону. При цьому, однією з основоположних умов її виникнення є наявність вини у діянні правопорушника, що є фундаментальним принципом юридичної відповідальності, закріпленим, зокрема, у статті 62 Конституції України.

Попри значне значення інституту вини, Податковий кодекс України, на відміну від Кримінального кодексу, досі не містить його чіткого та всеосяжного визначення, покладаючись на загальноправові засади психологічної теорії вини, яка розглядає її як психічне ставлення особи до вчинюваного діяння та його наслідків, виражене у формі умислу або необережності. Ця методологічна прогалина, а також запроваджений у 2020 році обов'язок

доведення вини платника податків контролюючими органами, актуалізують необхідність глибокого осмислення концепції вини в податковому праві.

Особливий інтерес викликає аналіз необережної форми вини у контексті податкових правопорушень. Нерідко порушення податкового законодавства (наприклад, несвоєчасна сплата грошового зобов'язання чи неподання у встановлені строки відомостей про зміну облікових даних) не є результатом прямого умислу на заподіяння шкоди державним інтересам. Натомість, вони можуть бути зумовлені протиправною недбалістю, відсутністю належної обачності, а подекуди – низьким рівнем правової культури та елементарним незнанням норм законодавства. Визнаючи, що кримінальне законодавство диференціює відповідальність залежно від форми вини, встановлюючи менш суворі покарання за злочини, вчинені з необережності, виникає нагальна потреба імплементації аналогічного підходу до сфери фінансової відповідальності.

У зв'язку з цим, дана наукова стаття присвячена дослідженню спірних питань застосування інституту вини у податкових правопорушеннях, аналізу співвідношення умисної та необережної форм вини, а також обґрунту-

ванню необхідності внесення законодавчих змін, що дозволять диференціювати фінансову відповідальність залежно від ступеня вини платника податків. Такий підхід забезпечить не лише справедливість у правозастосовній практиці, а й сприятиме підвищенню правової свідомості та культури в українському суспільстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Багато видатних фахівців у галузі фінансового права присвятили свої наукові дослідження визначенню сутності та змісту податкових правопорушень та відповідальності за їх вчинення, зокрема: Ю.О. Аністратенко, О.М. Бандурка, З.М. Будько, Д.В. Вінницький, Л.К. Воронова, Р.А. Гаврилюк, О.П. Гетьманець, А.Й. Іванський, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко, В.К. Колпаков, Н.Ю. Онишук, О.П. Орлюк, Толкачов та інші.

Продовжують залишатися в авангарді наукових дискусій питання фінансової відповідальності у податковій сфері, зокрема її сутнісні характеристики та умови притягнення. Особливої актуальності ці питання набули після імплементації законодавчих змін до Податкового кодексу України у січні 2020 року, які змінили парадигму доведення вини платника податків, поклавши цей обов'язок на контролюючі органи. До того ж, сучасна наукова доктрина підтримує фундаментальне розуміння фінансової відповідальності як одного з різновидів юридичної відповідальності, що передбачає майнові обмеження для суб'єкта, який вчинив податкове правопорушення, шляхом застосування фінансових санкцій у встановленому законом порядку. У цьому контексті, дефініція, запропонована О.В. Гуровим, яка визначає фінансову відповідальність як форму реалізації державно-владного примусу, що виникає внаслідок порушення фінансово-правових норм, зберігає свою концептуальну цінність. Водночас, О.О. Дудоров та М.І. Хавронюк акцентують на важливості психологічної теорії вини (умисел, необережність) для податкових правопорушень, наголошуючи на її зв'язку з кримінальним правом. Тому існує консенсус щодо необхідності диференціації відповідальності залежно від форми вини, адже за необережні дії покарання має бути менш суворим. Це підтримується ідеями В.Я. Тація, В.П. Пшонки та В.І. Борисова, які підкреслюють значення ступеня вини.

Значна увага приділяється також впливу низького рівня податкової культури платника податків та правового нігілізму (дослідження С. Ланіна та інших) за вчинення податкових правопорушень з необережності. Проте, на сьогодні відкритим залишається питання щодо пом'якшення відповідальності за необережні дії, що має забезпечити справедливість та ефективність податкової системи.

Виклад основного матеріалу. Фінансова відповідальність – є одним з різновидів юридичної відповідальності. У наукових колах було надано багато визначень поняттю цього виду відповідальності. Зокрема, як обов'язку особи, що вчинила податкове правопорушення, перетерпіти позбавлення майнового характеру через застосування контролюючими органами фінансових санкцій у порядку, встановленому законом про податки і збори [1, с. 9].

О.В. Гуров вважає, що фінансова відповідальність є формою реалізації державно-владного примусу, що виникає у разі порушення приписів фінансово-правових норм і полягає у застосуванні спеціально уповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій [2, с. 376]. Тобто особливою умовою для її виникнення – є порушення фінансово-правових норм, зокрема норм, що визначені у Податковому кодексі України, які стосуються своєчасності та повноти виконання податкового обов'язку, зокрема фізичною особою.

Особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення лише за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини (п. 112.1, ст. 112 ПК України [3]).

У ст. 62 Конституції України закріплено принцип відповідно до якого особа вважається невинуватою у вчиненні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду [4].

Нажаль Податковому кодексу України не надає визначення поняття вини у податковому правопорушенні, це поняття відображено у Кримінальному кодексі України, де вказано, що виною є психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності [5]. Це ще раз підтверджує думку науковців з приводу того, що фінансово відповідальність знаходиться у системному зв'язку зі всіма видами юридичної відповідальності, зокрема з кримінальною.

На думку О.О., Дудорова та М.І. Хавронюка: „вітчизняний законодавець сприймає психологічну теорію вини, згідно з якою для її обґрунтування треба встановити, що особа, яка порушила кримінально-правову заборону, мала певне психічне ставлення до вчиненого діяння та його наслідків [6, с. 186].

На думку науковців: «Вина – завжди є соціальною категорією. Ця властивість знаходить свій прояв у негативному або зневажливому ставленні особи, яка вчинила злочин, до тих соціальних благ, інтересів, цінностей, що охороняються законом» [5, с. 74].

Вольовий момент змісту вини означає усвідомлене спрямування розумових і фізичних зусиль на досягнення певної мети чи на утримання від дій [7, с. 250].

Ст. 24, 25 Кримінального кодексу України вказують на те, що вина може бути у формі умислу або ж необережності. В свою чергу, умисел поділяється на прямий та непрямий, що залежить від того чи усвідомлювала особа суспільно небезпечний характер свого діяння та чи передбачала та бажала настання суспільно небезпечних наслідків за результатами вчиненого нею діяння.

Як зазначають О.О., Дудоров та М.І. Хавронюк: «Вольовий момент обох видів умислу полягає у позитивному (у формі бажання або свідомого припущення) ставленні до суспільно небезпечних наслідків, а вольовий момент обох видів необережності – у негативному ставленні до суспільно небезпечних наслідків, настання яких винний намагається уникнути або взагалі не передбачає» [6, с. 188].

Велике значення для вдосконалення інституту фінансової відповідальності мало прийняття у січні 2020 року ЗУ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [8] відповідно до якого обов'язок доведення вини платника податків у вчиненні правопорушенні (тобто, що платник податків мав можливість для дотримання правил та норм, встановлених податковим законодавством, але не вжив достатніх заходів щодо їх дотримання) покладено на контролюючі органи.

Вжиті платником податків заходи щодо 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 (п. 112.2, ст. 112 ПК України [3]).

Як вказують В.Я. Тацій, В.П. Пшонка, В.І. Борисов: «Ступінь вини – завершальний елемент поняття вини. Це завжди оціночна, кількісна категорія, яка визначається сукупністю об'єктивних обставин, особливостями психічного ставлення особи до об'єктивних обставин злочину, мотивом та метою його вчинення. Вона значною мірою визначає тяжкість вчиненого діяння. Ступінь вини має важливе практичне значення, тому що реалізація кримінальної відповідальності і призначення конкретного пока-

рання багато в чому залежать від того, з прямим чи непрямим умислом вчинено злочин, який вид необережності допустила особа і в чому це проявилось» [5, с. 74]. З цього ми робимо висновок, що принциповим моментом для призначення покарання – є ступінь вини платника податку, яка буде залежати від того з яким умислом було вчинено правопорушення чи вчинене у формі необережності.

Так, фізична особа, що не має статусу самозайнятої особи (тобто не є підприємцем або ж тим, хто провадить незалежну професійну діяльність) може бути притягнута до відповідальності за такі скоєні правопорушення, як: «Відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу» (ст. 116), «Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах» (ст. 117) та «Порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання» (ст. 124). Більша кількість правопорушень, зазвичай можуть бути вчинені фізичною особою – підприємцем в процесі здійснення ним господарської діяльності. Так, це може бути: порушення строків реєстрації податкових чи акцизних накладних; порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування; порушення правил нарахування, утримання та сплати податків у джерела виплати, зокрема й єдиного податку.

Аналізуючи види правопорушень, можна відмітити, що деякі з них можуть бути вчинені з непрямим умислом, тобто, коли платник податків усвідомлював суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), та передбачав ті суспільно небезпечні наслідки, до яких ці діяння можуть призвести, але не бажав, чи свідомо не припускав їх настання, – хоча мав передбачати.

Так, якщо платник податків вчинив правопорушення визначене у п. 124.1, ст. 124 ПК України та несвоєчасно сплатив суму грошового зобов'язання, скоріш за все, він не мав умислу спричинити втрати державному або ж місцевому бюджету з-за несвоєчасності сплати, хоча мав про це здогадуватися. Тобто у нього не було прямого умислу на настання цих негативних наслідків.

Або ж, якщо фізична особа несвоєчасно повідомила контролюючий орган про зміну місця проживання, що є правопорушенням відповідно до п. 117.1, ст. 117 ПК України. Адже, відповідно до п. 45.1, ст. 45 ПК України місце проживання фізичної особи, за яким вона береться на облік як платник податків у контролюючому органі – є її податковою адресою.

Так, обов'язок з обчислення суми податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки з об'єкта житлової нерухомості, який перебуває у власності фізичної особи, покладається на контролюючий орган за місцем її податкової адреси (пп. 266.7.1, п. 266.7, ст. 266 ПК України). Також, саме на контролюючі органи покладено обов'язок обчислення транспортного податку та плати за землю.

Контролюючий орган зобов'язаний надіслати платникові податку – фізичній особі податкове повідомлення-рішення про сплату суми податку на нерухоме майно (транспортного податку, плати за землю) з детальним розрахунком та вказанням платіжних реквізитів для сплати податку до 1 липня року, що настає за базовим податковим (звітним) періодом (роком) (пп. 266.7.2, п. 266.7, ст. 266; пп. 267.6.2, п. 267.6, ст. 267; п. 286.5, ст. 286 ПК України).

І це податкове повідомлення-рішення про сплату суми податку буде вважатися врученим належним чином, якщо воно особисто вручене платникові податків або ж надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення за податковою адресою платника (п. 42.2, п. 42.5, ст. 42 ПК України).

Відповідно до п. 70.7, ст. 70 ПК України фізичні особи – платники податків зобов'язані подавати контролюючим органам відомості про зміну даних, які вносяться до облікової картки протягом місяця з дня виникнення таких змін шляхом подання відповідної заяви [3]. Відпо-

відно до пп. 70.2.4, п. 70.2, ст. 70 ПК України місце проживання – є тією інформацією, яка вноситься до облікової картки фізичної особи – платника податків, бо саме місце проживання фізичної особи платника податків – є його податковою адресою.

І якщо платник податків не виявив бажання та не подав заяву про отримувати документи через електронний кабінет, то листування з ним буде здійснюватися шляхом надіслання листів з повідомленням про вручення за податковою адресою (п. 42.5, ст. 42 ПК України).

Стосовно цього виду правопорушення (п. 117.1. Неподання у строки заяв про зміну місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних) можна сказати, що воно вчинене у формі необережності, зокрема протиправної недбалості. Тобто особа змінила місце проживання, яке є її податковою адресою, але вона не подумала про те, що це так важливо повідомити про це своєчасно контролюючий орган, або ж взагалі потрібно повідомляти про це. Причин може бути багато, і дуже часто це стосується незнання норм законодавства. Причиною цього є низький рівень правової культури українського суспільства.

Правова культура припускає відповідні знання людьми певних положень чинного законодавства, порядку його реалізації, уміння користуватися цими знаннями під час застосування норм права, їх виконання. Розрізняють правову культуру суспільства загалом і правову культуру особистості. Притому, чим більше освічених у правовому аспекті особистостей є у суспільстві, тим вищою буде правова культура цього суспільства [9, с. 319].

Низький рівень правової культури є однією з причин появу правового нігілізму у суспільстві. Серед інших причин можна вважати: економічна та політична нестабільність, зміна ідеології та духовних цінностей після розпаду Радянського Союзу, поява нових прошарків населення, зловживання владою вищими посадовими особами держави, гальмування і не завершення реформ, і як наслідок – юридичне невігластво, відставання, правова невихованість населення, відсутність правових знань, досвіду правової діяльності та відповідних навичок, неможливість формування чіткої життєвої позиції [10, с. 27].

На думку С. Ланіна: «Соціальна напруга, економічні негаразди, розпад колись єдиного життєвого простору, дезінтеграція, конфронтація гілок влади, морально-психологічна нестійкість суспільства постійно відтворюють і помножують правовий нігілізм» [11].

До того ж, динамічність законодавства, його нестабільність (що як раз то спостерігається у податковому законодавстві), саме й впливає на ігнорування прийнятих законів, невиконання та відсутність поваги до них – що уособлює собою сприятливі умови породження явища правового нігілізму [12, с. 496]. До цих умов, можна віднести й збільшення правопорушень у податковій сфері.

На думку науковців: «Правовий нігілізм – є деформаційним станом правосвідомості особи, групи осіб, суспільства, який характеризується усвідомленим ігноруванням принципів і норм права, вимог закону, цінності прав людини, зневажливим ставленням до правових традицій. Небезпечна сутність правового нігілізму полягає також у тому, що він сам по собі не містить злочинного умислу, але може бути основою для його виникнення та є однією з основних причин поширення злочинності» [13, с. 236].

Адже, фізична особа, може, й не мала прямого умислу на вчинення правопорушення, вона, навіть, могла не здогадуватися про те, що мала подати заяву до контролюючих органів про зміну облікових даних з причини низької правової свідомості. Велика кількість платників податків не вивчає правові норми, зокрема ті, що встановлюють їх права та обов'язки як платників податків.

До того ж, говорячи про протиправну недбалість вона могла і не уявляти про настання суспільно небезпечних

наслідків своєї бездіяльності (як то: неподання у строки заяв про зміни до своїх облікових даних).

Протиправна недбалість – є формою вини, що виникає, коли людина не передбачає настання суспільно небезпечних наслідків своїх дій, хоча повинна була і могла їх передбачити. На відміну від умисної вини, де присутній чіткий намір чи свідоме допущення шкідливих результатів, при недбалості вольовий момент спрямованості на наслідки відсутній. Вона визначається через два взаємопов'язані критерії. Об'єктивний критерій полягає в тому, що особа зобов'язана була передбачити ці наслідки, і такий обов'язок може прямо випливати із Закону, наприклад, із норм Податкового кодексу України, або ж із службових інструкцій, професійних стандартів та загальноприйнятих правил безпеки, які вимагають від кожного діяча з розумною обачністю. Суб'єктивний критерій виявляється в тому, що особа реально могла передбачити настання суспільно небезпечних наслідків, враховуючи її особистісні якості: наявні знання, освіту, професійний та життєвий досвід, а також кваліфікацію. Тобто, якщо людина мала достатній рівень знань чи досвіду, щоб усвідомити потенційну загрозу, але не зробила цього, її дії можуть бути кваліфіковані як протиправна недбалість. Це підкреслює, що закон вимагає не лише формального дотримання правил, а й активної, відповідальної та обачної поведінки, спрямованої на запобігання шкоді.

Проте, наслідками такого правопорушення можуть бути: надсилання контролюючими органами податкового повідомлення-рішення про сплату податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, плати за землю чи транспортного податку за старою податковою адресою платника податків. І як наслідок – невиконання чи несвоєчасне виконання платником податків свого податкового обов'язку зі сплати цих податків, що впливає на фінансову складову місцевого бюджету. Тобто місцевий бюджет не отримав чи отримав значно пізніше грошові кошти.

Аналізуючи принципи призначення покарання у Кримінальному кодексі України, можна побачити, що за злочини, які вчинені за необережністю, як то: Ст. 119 «Вбивство через необережність», Ст. 128 «Необережне тяжке або середньої тяжкості тілесне ушкодження», Ст. 196 «Необережне знищення або пошкодження майна», Ст. 412 «Необережне знищення або пошкодження військового майна» та ін., – передбачено менш суворе покарання, ніж за злочини, що вчинені з прямим умислом.

У Податковому кодексі України з'явилися норми, які надають визначення поняття «умисно вчинених правопорушень», якими вважаються діяння, стосовно яких існують доведені контролюючим органом обставини, що свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених податковим законодавством (п. 109.1, ст. 109 ПК України [3]). Тобто контролюючі органи мають довести вину платника податків, та те що він діяв нерозумно, недбало, недобросовісно та без належної обачності. Але ж, знов таки, якщо ми кажемо про недбалість та необачність, то може мати місце протиправна недбалість з боку платника податків.

Законодавець вніс зміну до Податкового кодексу України де серед кваліфікаційних ознак за вчинені правопорушення визнано – діяння вчинені умисно за які передбачено значно вищі штрафні санкції.

До того ж, у ПК України з'явилися статті, які визначають: «Обставинами, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» (п. 112.8, ст. 112 ПК України) та «Обставини, що пом'якшують відповідальність особи» (ст. 112-1 ПК України).

Порядок доведення обставин, за яких особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинене податкове правопорушення, в межах судового провадження визначається процесуальним законодавством (п. 112.7, ст. 112 ПК України). Проте, якщо платником податків в процесі досудового розслідування буде доведено, що ним вчинено правопорушення за необережністю (ненавмисно вчинив помилку під час складання податкової звітності, та як наслідок, занижив розмір грошового зобов'язання, яке має перерахувати до бюджету; ненавмисно перерахував на інший рахунок у банківській установі, що призвело до несвоєчасності виконання податкового обов'язку, тощо), то слід розглянути питання про застосування менш суворої фінансової відповідальності за правопорушення вчинені за необережності. Доцільно додати до п. 112-1.1, ст. 112-1, пп. 112-1.1.4, який викласти у такій редакції:

Стаття 112-1. Обставини, що пом'якшують відповідальність особи

112-1.1.4 доведення платником податків, що правопорушення вчинене за необережністю.

Висновки. Аналіз представленого матеріалу, що детально розкриває сутність фінансової відповідальності у податковому праві та її нерозривний зв'язок з поняттям вини, дозволяє зробити комплексні висновки.

По-перше, незважаючи на чітке закріплення принципу вини як передумови для притягнення до фінансової відповідальності у Податковому кодексі України, відсутність безпосереднього визначення поняття «вина» в цьому законодавчому акті створює значну прогалину. Необхідність звернення до Кримінального кодексу України для трактування «вини» як психічного ставлення особи до вчинюваного діяння свідчить про системний взаємозв'язок юридичних галузей, але водночас підкреслює потребу у специфічній адаптації цього поняття саме для податкових правовідносин. Це дозволило б уникнути двозначностей та забезпечити більш точне застосування норм.

По-друге, ключове значення має вольовий момент вини, що визначає усвідомлене спрямування розумових і фізичних зусиль особи. Він дозволяє розрізняти форми вини: прямий та непрямий умисел, а також необережність. Ступінь вини, яка є оціночною категорією, відіграє вирішальну роль у визначенні тяжкості податкового правопорушення та, відповідно, розміру застосовуваних фінансових санкцій. Логічним і справедливим є застосування менш суворих покарань за правопорушення, вчинені за необережності, порівняно з тими, що були скоєні умисно, що відповідає загальним принципам юридичної відповідальності.

По-третє, важливі зміни у податковому законодавстві, зокрема перекладання обов'язку доведення вини платника податків на контролюючі органи, є позитивним кроком у напрямку захисту прав платників. Це вимагає від фіскальних органів обґрунтованого доведення того, що платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності. Запровадження поняття «умисно вчинених правопорушень» та диференціація штрафних санкцій залежно від форми вини посилює цей справедливий підхід.

По-четверте, низький рівень правової культури українського суспільства та як наслідок, поширений правовий нігілізм, є значною причиною ненавмисних податкових правопорушень. Незнання або нерозуміння норм законодавства, особливо в умовах його постійної динаміки та нестабільності, часто призводить до того, що платники податків, не маючи прямого умислу, допускають порушення. Ця обставина підкреслює необхідність підвищення рівня правової обізнаності серед населення.

З урахуванням вищезазначеного, вкрай доцільним є доповнення Податкового кодексу України чітким визначенням поняття «вина», спеціально адаптованим до

податкових правовідносин. Крім того, з метою забезпечення принципу справедливості та диференціації відповідальності, пропонується внести зміни до статті 112-1 ПК України («Обставини, що пом'якшують відповідальність особи»), додавши новий підпункт 112-1.1.4, який передбачатиме пом'якшення відповідальності у разі дове-

дження платником податків, що правопорушення вчинене за необережністю. Таке нововведення сприятиме більш об'єктивному та справедливому застосуванню фінансових санкцій, що, у свою чергу, зміцнить довіру до податкової системи та сприятиме підвищенню загального рівня правової культури в суспільстві.

ЛІТЕРАТУРА

1. Будько З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / З.М. Будько ; Нац. акад. держ. податк. служби України. Ірпінь, 2005. 18 с.
2. Гуров О.В. Фінансово-правова відповідальність у сфері оподаткування доходів фізичних осіб : *Держава і право*. 2012. Вип. 56. С. 372-377. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/64489/70-Gurov.pdf?sequence=1>
3. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) : Закон від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Конституція України: Закон від 28 червня 1996 р., №254к/96-ВР. / *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
5. Кримінальний кодекс України. Науково-практичний коментар : у 2 т. / за заг. ред. В. Я. Тація, В. П. Пшонки, В. І. Борисова, В. І. Тютюгіна. – 5-те вид., допов. – Х. : Право, 2013. ISBN 978-966-458-427-9 Т. 1 : Загальна частина / Ю. В. Баулін, В. І. Борисов, В. І. Тютюгін та ін. – 2013. – 376 с. URL: <file:///H:/Законод/Кодексы/Кримінальний%20кодекс%20коментар.pdf>
6. Дудоров О.О., Хавронюк М.І. Кримінальне право: Навчальний посібник / За заг. ред. М.І. Хавронюка. К.: Байте, 2014. 944 с. URL: [file:///H:/%D0%9A%D0%BD%D0%B8%D0%B3%D0%B8/%D0%94%D1%83%D0%B4%D0%BE%D1%80%D0%BE%D0%B2\(%D0%9A%D1%80%D0%B8%D0%BC%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B5%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE\).pdf](file:///H:/%D0%9A%D0%BD%D0%B8%D0%B3%D0%B8/%D0%94%D1%83%D0%B4%D0%BE%D1%80%D0%BE%D0%B2(%D0%9A%D1%80%D0%B8%D0%BC%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B5%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE).pdf)
7. Семенових О.С. Суб'єктивна сторона кримінального правопорушення, передбаченого ст. 210 КК України, та ознаки складу, що її характеризують: теоретико-прикладний аспект. *Вісник кримінологічної асоціації України*. 2023. №1(28). С. 247–258. URL: <https://vca.univd.edu.ua/index.php/vca/article/download/97/90/96>
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон від 16 січня 2020 р., № 466-IX / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n1155>
9. Шай Р. Я. Правова культура як умова культивування принципу верховенства права в українському суспільстві. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: *Юридичні науки*: зб. наук. пр. 2016. № 850. С. 317–320. URL: <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2017/aug/5749/vnulpurn201685049.pdf>
10. Третяк С. Правове забезпечення правової культури населення як умова створення основ громадянського суспільства: *Право України*. 2005. № 4. С. 26–28.
11. Ланін С. Правовий нігілізм українського суспільства: причини виникнення та форми прояву на сучасному етапі: XVIII Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Проблеми та перспективи розвитку науки на початку третього тисячоліття у країнах СНД» URL: <http://oldconf.neasmo.org.ua/node/1495>
12. Матат А.В. Удосконалення рівня правової культури суспільства як дієвий принцип розвитку правової системи України: Альманах права. 2012. <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/63979/108-Matat.pdf?sequence=1>
13. Шитий С., Бондаренко А. Причини правового нігілізму та шляхи його подолання в Україні: *Підприємництво, господарство і право*. 2017. №2. URL: <http://www.pgj-journal.kiev.ua/archive/2017/2/46.pdf>