

УДК 336.221.4

DOI <https://doi.org/10.32782/ln.2024.23.59>

Белоусова К.О.

аспірантка

*Київський університет інтелектуальної власності та права
Національного університету «Одеська юридична академія»*

РОЗВИТОК ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ, ЩО РЕГУЛЮЄ ІНСТИТУТ ВИННОСТІ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕННЯХ, З УРАХУВАННЯМ ПОЗИТИВНОГО ДОСВІДУ ІСПАНІЇ

Постановка проблеми. Не зважаючи на наявність відповідних нормативних положень щодо відповідальності за порушення податкового законодавства, стягнення (санкції), котрі застосовуються до платника податків в Іспанії відповідають загальним правилам притягнення особи до адміністративної відповідальності. Загальний підхід формується з урахуванням доктрини *jus puniendi* (права покарання), а тому держава, будучи носієм такого права наділяє органи державної влади відповідними повноваженнями, передусім в сфері притягнення до кримінальної та адміністративної відповідальності. Названі види відповідальності застосовуються з урахуванням набору спільних принципів, з одночасним корегуванням призначення таких галузей. Метою так званого «адміністративного санкційного права» є забезпечення упорядкованого впливу норм адміністративного права на суспільні відносини, котрими гарантується публічна безпека та порядок, необхідні для забезпечення суспільних інтересів, зокрема й у сфері оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання вини в податковому законодавстві України піднімалися О.П. Гетманцем, Л.А. Савченко, А.О. Селівановим, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенком, О.В. Покатаєвою, М.О. Федоровим, О.В. Тильчик та іншими. Питання аналізу вини в податковому законодавстві зарубіжних країн піднімали такі науковці, як А.Ю. Бабенко, М.О. Небесна, Є.А. Старинець, Л.Д. Тимченко, С.В. Фед-

чук. Але комплексного дослідження розвитку законодавства України, що регулює інститут винності у податкових правопорушеннях, з урахуванням позитивного досвіду Іспанії не проводилося.

Метою статті є комплексне дослідження розвитку законодавства України, що регулює інститут винності у податкових правопорушеннях, з урахуванням позитивного досвіду Іспанії

Виклад основного матеріалу. 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'єктив-

ний 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 посилення 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].

Найбільше складних дискусій у судовій практиці в Іспанії у категорії справ, що розглядаємо, відбувається щодо доказування вини у формі недбалості. Найчастіше ставиться під сумнів можливість усвідомлення платником податків, що вчинені ним дії призводять до правопорушення, за яке передбачені відповідні санкції.

Так, у рішенні, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sec. 1ª, від 26 червня 2012 року

(Rec. 6/2009) – EDJ 2012/141975 знову зазначено, що порушення є винним за умови доведення його скоєння у формі простої недбалості, коли правопорушення можна було б уникнути відповідно до звичайних параметрів обачності та обережності. Відправною точкою, таким чином, було те, що санкція вимагала доведення того, що позивач діяв щонайменше недбало при формулюванні заявки на отримання допомоги Співтовариства. Тож, суд констатував, що наявність недбалості у поведінці платника не викликає сумнівів у даній справі, оскільки позивач діяв щонайменше недбало, надаючи неточні дані, для того, щоб мати право на відшкодування експортного мита. Компанія-платник знала та повинна була проявити належну обачність, щоб з'ясувати та уникнути декларування помилкових даних, на підставі яких мало бути запитане та отримане відшкодування (AN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, S. 26 листопада 2003 року, апеляція: 841/2002) [6].

Суб'єкт контролю досить часто, формулюючи підстави притягнення платника податків до відповідальності, не наводить доказів, що вказують на винність діяння, обмежуючись лише «кліше», які використовуються для визнання поведінки винною.

Для ілюстрації одного із підходів, що широко використовується суб'єктами контролю у податковій сфері в Іспанії та відповідну реакцію на нього судових органів, варто навести рішення Судово-адміністративної палати Верховного суду – Sala Tercera, п. 2ª, від 30 червня 2011 року (Rec. 3931/2009) – EDJ 2011/147250, що ґрунтується на доктрині, викладеній у рішенні цієї ж палати від 15 жовтня 2009 року. У згаданих рішеннях винуватість пов'язувалася з більшою чи меншою чіткістю регулятивного правила, для оцінки саме недбалої поведінки. Так, у рішенні підкреслюється, що «принцип презумпції невинуватості, гарантований статтею 24. 2 Договору про ЄС EDL 1978/3879, не дозволяє податковій адміністрації обґрунтовувати наявність вини шляхом виключення

або, точніше, стверджувати, що «дії платника податків є винними через відсутність обґрунтованої інтерпретаційної розбіжності, як це сталося у справі, що розглядалася, або існування будь-якої іншої підстави для виключення відповідальності, викладеної у статті 77.3 LGT – EDL 1963/94- (чинна стаття 179.2 Ley 58/2003 – EDL 2003/1). Зауважено, що адміністрація повинна обов'язково розуміти, що платник податків проявив необхідну старанність у виконанні податкових зобов'язань і обов'язків; з чого випливає, що та обставина, що норма, яка не була дотримана, є чіткою або що її тлумачення не є обґрунтованим, не дозволяє автоматично накладати податковий штраф, оскільки можливо, що, незважаючи на це, платник податків діяв сумлінно [7; 8].

Варто навести проведене узагальнення практики формулювань, застосованих податковою Іспанією, запропоновану відомим адвокатом Нірією Пуебло. Так, вона зауважує, що в угодах про накладення штрафних санкцій вся мотиваційна частина рясніє стереотипними фразами та загальними заявами, які жодним чином не є мотивацією угоди про накладення податкових санкцій. Такі фрази, які наведені нижче, відображені в тисячах угод про врегулювання процедур застосування санкцій без будь-якого посилення на конкретний випадок, що дозволяє індивідуалізувати поведінку суб'єкта, дій якого стосуються санкції. Зокрема вказано, що «податкові норми передбачають, що дії чи бездіяльність, класифіковані в законах, не призведуть до відповідальності, серед інших причин, якщо було вжито необхідної старанності для виконання податкових зобов'язань. У даному випадку, враховуючи важливість допущеної помилки, має місце упущення ретельності, необхідної для правильного розрахунку суми податку». Як стверджує авторка у податкових управліннях є стандартні тексти, які застосовуються всіх платників податків, не вдаючись до аналізу конкретного випадку та окремо не вказуючи, чому посадові особи контролюючого органу вважають обґрунтованим застосування

штрафу. Зокрема, «Таке ставлення платника податків свідчить про недотримання вимог старанної обов'язкової поведінки суб'єкта правовідносин, оскільки нормативно передбаченого порушення можна було б уникнути, просто прочитавши закон. Крім того податкова служба має інформаційну службу, яка роз'яснює будь-які сумніви платника податків та до якої платник податків міг звернутися для отримання необхідних роз'яснень». Зазвичай додається типова стереотипна фраза, з якої зазвичай робиться висновок про наявність вини: «З іншого боку, немає розумної розбіжності критеріїв щодо змісту та сфери застосування стандарту. Отже, мінімальний рівень вини, необхідний для визнання вчиненого податкового правопорушення, наявний» [9].

Показовим щодо цього є приклад щодо судової практики з розгляду спорів у справі про рішення Податкового агентства Андалузії з накладення податкового штрафу на суму 18576,44 євро та 14162,50 євро відповідно за ймовірні порушення ст. 191 Закону про податки. В обох випадках стверджувалося, що податкова адміністрація діяла неправильно, намагаючись довести суб'єктивний елемент порушення ст. 191 Закону про податки саме через посилання на об'єктивний елемент. Зокрема, в постановках Податкової адміністрації про накладення санкцій посилалися на податкову регулярність, оскільки податок сплачується до бюджету періодично, у чітко встановлені строки здійснену самою Адміністрацією (тобто на об'єктивний елемент порушення) як засіб демонстрації наявності вини в поведінці платника податків, як спосіб довести або аргументувати суб'єктивний елемент порушення. У постановках про накладення санкцій, окрім опису поведінки, яка класифікується як правопорушення (об'єктивний елемент), також має бути зазначено винну поведінку платника податків (суб'єктивний елемент), щоб податкове стягнення було правильно мотивованим. Однак існує велика кількість доктрини Центрального господарсько-адміністративного суду та судової прак-

тики Верховного суду, які засуджують неправильні дії податкової адміністрації, коли вона виправдовує суб'єктивний елемент простим посиланням на цей елемент, намагаючись довести вину шляхом простого посилання на податкову регулярність, яку здійснює Адміністрація. І це виявилось саме тим, що Андалузська податкова служба зробила у випадку обох платників податків, коли адміністрація вирішила застосувати до них санкції, «виправдавши» суб'єктивний елемент (провину) помилками в самооцінці розрахунків. Тож суд, в обох випадках, приймаючи наведений аргумент, постановив скасувати обидві санкції на основі наступного. «Обов'язкове та необхідне рішення про винуватість не було обґрунтовано, враховуючи те, що, хоча регулярізація, проведена керівництвом, описана в достатній мірі, вона уточнена додатковими поясненнями і специфікацією, які самі по собі та в індивідуальному порядку виправдовують збіг у поведінці апелянта з його боку, оскільки для того, щоб виправдати суб'єктивний елемент правопорушення, Автономна адміністрація знову посилається на регулярізацію (об'єктивний елемент), тобто характеристики властиві згаданим об'єктивним елементам, і наведення аргументів у вказаний спосіб не є коректним. Отже, за відсутності конкретної мотивації наявності суб'єктивного елемента інкримінованого правопорушення – провини суб'єкта – та з огляду на те, що тягар доведення цього елемента лежить на Адміністрації, суд скасував оскаржувану санкцію, вважаючи її не відповідною Закону.» Як наслідок оцінки зазначених претензій, податкові штрафи в розмірі 18 576,44 євро та 14 162,50 євро, були анульовані, а податковій Адміністрації заборонено ініціювати нову процедуру застосування санкцій щодо тих самих фактів [10].

Такі приклади досить детально вивчаються платниками податків та юристами, що захищають їх права, та відповідно наявні непоодинокі позови до суб'єктів контролю щодо оскарження їх рішень про накладання штраф-

них санкцій з посиланням на неналежне аргументацію вини у формі недбалості за відповідні інкриміновані порушення.

Від загальних дискусій про необхідність доведення вини платника податків та недопущення зловживань й автоматичного застосування податкових санкцій суб'єктом контролю на сьогодні організації, що представляють інтереси платника податків, переходять до обговорення запровадження «права на помилку» в податковій сфері Іспанії. Зважаючи на розвиток податкового законодавства України, така пропозиція однозначно буде розглянута. Зокрема у зв'язку із тим, що у вітчизняному податковому праві завжди велися пошуки щодо забезпечення добровільності виконання податкового обов'язку. У період, що вважається перехідним, від періоду, коли діяв Закон України «2181» [11] до періоду запровадження Податкового Кодексу відомі кроки щодо виключення відповідальності платників податків за вчинені порушення у сфері оподаткування шляхом передбачення податкового компромісу. Тож, в Іспанії дану новелу запропоновано Радою із захисту платників податків (CDC) в межах «Пропозиції 3/2022 щодо включення права на помилку в податкову систему Іспанії» [12].

Це право, яке наразі не є частиною іспанської податкової системи. На користь його запровадження наводяться наступні аргументи. Воно підвищує ймовірність того, що право на помилку впливає не лише на скасування податкового штрафу, але й на доплати та відсотки, які вимагаються від платника податків, який припустився помилки у своїй декларації. Це, очевидно, в тому випадку, якщо з боку платника податків допущено не шахрайство, а проста недбалість. Пропонується дозволити платникам податків виправляти свої помилки та звільняти їх від штрафу, навіть якщо суб'єкт

контролю виявляє помилку та вимагає від платника податків це її виправити. Усе це за умови, очевидно, що справа про помилки, спричинені простою недбалістю, без шахрайства чи недобросовісності. Запропоновано визначення того, які помилки можна виправляти та навіть як часто. Тобто береться до уваги історія платника податків, дозволяючи їм отримати доступ до права на помилку [13].

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.

Анотація

Стаття присвячена комплексному дослідженню розвитку законодавства України, що регулює інститут винності у податкових правопорушеннях, з урахуванням позитивного досвіду Іспанії.

Авторка статті звертає увагу на те, що 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, як зауважує дисертантка, спрямовані на 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) тощо.

Авторкою статті концентрується увага на судовій практиці попередніх років (1950-1960 рр.), яка 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.

Також дисертантка у своєму науковому пошуку звертається до судової практики Верховного суду Іспанії щодо сфери податкових штрафів. Крім того, акцентується увага на тому, що найбільше складних дискусій у судовій практиці в Іспанії у категорії справ, що розглядаємо, відбувається щодо доказування вини у формі недбалості. Найчастіше ставиться під сумнів можливість усвідомлення платником податків, що вчинені ним дії призводять до правопорушення, за яке передбачені відповідні санкції. Крім того, не залишається поза увагою і суб'єкт контролю, який досить часто, формулюючи підстави притягнення платника податків до відповідальності, не наводить доказів, що вказують на винність діяння, обмежуючись лише «кліше», які використовуються для визнання поведінки винною.

Крім того, пропонується дозволити платникам податків виправляти свої помилки та звільняти їх від штрафу, навіть якщо суб'єкт контролю виявляє помилку та вимагає від платника податків це її виправити. Усе це за умови, очевидно, що справа про помилки, спричинені простою недбалістю, без шахрайства чи недобросовісності. Запропоновано визначення того, які помилки можна виправляти та навіть як часто. Тобто береться до уваги історія платника податків, дозволяючи їм отримати доступ до права на помилку.

Ключові слова : вина, фінансова відповідальність, платник податків, податкові відносини, контролюючі органи у сфері оподаткування, суб'єкт контролю, податкове законодавство зарубіжних країн, інститут винності, податкові правопорушення, Королівство Іспанія.

Bielousova K.O. Development of Ukrainian legislation regulating the institution of culpability in tax offences, taking into account the positive experience of Spain

Summary

The article is devoted to a comprehensive study of the development of Ukrainian legislation regulating the institution of guilt in tax offences, taking into account the positive experience of Spain.

The author draws attention to the fact that in the Kingdom of Spain, the issue of bringing taxpayers to liability is regulated by the Royal Decree 'On the General Procedure for the Application of Tax Penalties' (given the peculiarities of translation, 'Royal Decree establishing the general provisions on the regime of tax penalties') No. 2063 of 15 October 2004.

The main provisions of this legal act, according to the dissertation, are aimed at applying the general principles established by the constitution and the principles of administrative law (legality, typicality, presumption of innocence, proportionality, etc.); division of tax offences into types (minor,

serious, grave); peculiarities of the procedure for agreeing the amount of penalties and reducing such amounts (grounds for mitigation of liability), etc.

The author focuses on the case law of the previous years (1950-1960), which was based on the denial of the requirement to prove guilt in administrative offences, based on a different configuration and legal response that criminal law should have in relation to the law providing for administrative sanctions.

In her scientific research, the dissertation also refers to the case law of the Supreme Court of Spain in the area of tax fines. In addition, the author emphasises that the most complex discussions in Spanish case law in the category of cases under consideration are related to the proof of guilt in the form of negligence. Most often, the possibility of the taxpayer's realisation that his actions lead to an offence for which appropriate sanctions are provided is questioned. In addition, the controlling authority often fails to provide evidence to prove the culpability of the act, limiting itself to 'clichés' used to recognise behaviour as guilty, when formulating the grounds for bringing the taxpayer to liability.

In addition, it is proposed to allow taxpayers to correct their mistakes and exempt them from penalties, even if the controlling entity detects the mistake and requires the taxpayer to correct it. All of this is subject to the condition, obviously, that the case is about errors caused by simple negligence, without fraud or bad faith. A definition of which errors can be corrected and even how often is proposed. In other words, the taxpayer's history is taken into account, allowing them to access the right to make a mistake.

Key words: fault, financial responsibility, taxpayer, tax relations, tax authorities, subject of control, tax legislation of foreign countries, institute of guilt, tax offences, Kingdom of Spain.

Список використаних джерел:

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. Принцип 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>
6. Сайт Центру судової документації Nuria Puebla Tribunal Supremo, culpabilidad y sanciones tributarias. 26.06.2023. URL : <https://www.nuriapuebla.com/blog/tribunal-supremo-culpabilidad-y-sanciones-tributarias/>
7. El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador. Excepciones según la jurisprudencia del TJUE. 27-05-2014 <https://elderecho.com/el-principio-de-culpabilidad-en-el-derecho-administrativo-sancionador-excepciones-segun-la-jurisprudencia-del-tjue> ELDERECHO.COMNOTICIAS JURÍDICAS Y ACTUALIDAD

8. Nuria Puebla Tribunal Supremo, culpabilidad y sanciones tributarias. 26.06.2024. URL : <https://www.nuriapuebla.com/blog/tribunal-supremo-culpabilidad-y-sanciones-tributarias/>
9. Nulidad de sanciones tributarias por falta de prueba de la culpabilidad URL : <https://www.lealtadis.es/nulidad-de-sanciones-tributarias-por-falta-de-prueba-de-la-culpabilidad/>
10. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України (втрата чинності на підставі прийняття Податкового кодексу України). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text>
11. Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario Español. URL : <https://www.hacienda.gob.es/SGT/GabSEHacienda/cdc/propuestas%20e%20informes/2022-3-propuesta-derechoalerror.pdf>.
12. Jose Maria Salcedo. Sobre el «derecho al error» y el riesgo que puede suponer invocarlo en el recurso frente a una sanción tributaria. 02.02.2024 <https://www.josemariasalcedo.com/derecho-al-error-sanciones-tributarias/>