

УДК 349

DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2023.3.20>**Тильчик В. В.,**доктор юридичних наук, професор,
проректор з наукової роботи

Київського університету інтелектуальної власності та права

Ковальова М. В.,кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри адміністративного права, процесу та митої безпеки
Державного податкового університету

СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ «СУБ'ЄКТ ПРАВОПОРУШЕННЯ» ТА «СУБ'ЄКТ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ» У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

Анотація. У статті розглядаються основні аспекти змісту понять «суб'єкт правопорушення» та «суб'єкт відповідальності» в межах податкового права. Аналізується сучасні підходи та позиції до розуміння даних понять в сучасній доктрині податкового права. Виявлено, що у контексті сучасного законодавства категорії «відповідальність» та «правопорушення» вживаються одночасно, спостерігається їх злиття, що пояснюється акцентом законотворця на одній із функцій юридичної відповідальності – репресивної. Такий стан речей впливає з самої суті галузі податкового права, в якій пріоритетність право відновлювальної функції націлена на компенсаційному аспекті для потерпілої сторони (держави) і настання негативних наслідків для суб'єкта відповідальності. У статті наголошено на взаємній відповідальності держави і особи у податковому праві, що передбачає певні взаємні обов'язки. У статті зазначено, що не всі суб'єкти права є суб'єктами правопорушення у податковому праві. Наголошено, на «позитивній» відповідальності суб'єктів податкового права: держави, представників посадових та службових осіб контролюючих та податкових органів; платників податків. Зазначено, що категорія «відповідальність» не повинна застосовуватися лише в якості акцентування на покарання особи яка вчинила незаконні діяння (тобто на її негативному аспекті – правопорушенні), але як спонукання до сумлінного виконання взятих на себе обов'язків. При цьому негативна відповідальність (правопорушення) для держави не характерна, оскільки держава відшкодовує шкоду за не власні діяння, а за правопорушення інших - посадових осіб (власних представників). У статті з'ясована сутність та зроблено розмежування понять «суб'єкт відповідальності» та «суб'єкт правопорушення», що вбачається необхідним з огляду на подальше дослідження проблем у податковому праві.

Ключові слова: податкове право, суб'єкт правопорушення, суб'єкт відповідальності, платники податків.

Tylchuk V. V., Kovalova M. V. The relationship of the concept “subject of offense” and “responsible subject” in tax legislation

Abstract. The article examines the main aspects of the concepts “subject of an offense” and “subject of responsibility” within the scope of tax law. It analyzes contemporary approaches and positions regarding the understanding of these concepts in modern tax law doctrine. It is found that within the context of modern legislation, the categories of “responsibility” and “offense” are used simultaneously, and their merging is observed, which can be explained by the legislator’s emphasis on one of the functions of legal responsibility – the punitive one. Such a situation arises from the very essence of tax law, where the priority of the right to restore the compensatory aspect for the injured party (the state) is directed, and the occurrence of negative consequences for the subject of responsibility. The article emphasizes the mutual responsibility of the state and individuals in tax law, which entails certain mutual obligations. It is noted in the article that not all subjects of law are subjects of offense in tax law. The focus is on the “positive” responsibility of tax law subjects: the state, representatives of official and service personnel of supervisory and tax authorities, and taxpayers. It is mentioned that the category of “responsibility” should not be applied solely to emphasize the punishment of a person who has committed unlawful acts (i.e., its negative aspect – the offense), but as an incentive for the conscientious fulfilment of the obligations undertaken. In this regard, negative responsibility (offense) is not characteristic of the state, as the state compensates for damage caused by actions, not of its own making, but for the offenses of others – its official representatives. The article clarifies the essence and distinguishes between the concepts of “subject of responsibility” and “subject of offense,” which is considered necessary for further research into issues in tax law.

Key words: tax law, subject of offense, subject of responsibility, taxpayers.

Постановка проблеми. Новітні перетворення які на сьогодні відбуваються майже у всіх галузях права та економіки у зв'язку з посиленнями процесами Євроінтеграції, які відбувається в Україні не дивлячись на гальмуючі фактори (мається на увазі воєнний стан), що відповідно приводять до розбалансування механізму вітчизняного функціонування економіки, основним елементом якої фінансове, бюджетне та податкове регулювання. Правова категорія «відповідальність» є юридичним інструментом досягнення правопорядку у всіх сферах суспільних відносин, проте дотепер не існує єдиної позиції у джерелах стосовно розуміння сутності та змісту категорії «суб'єкт відповідальності» в податковому праві, що іноді ототожнюється з категорією «суб'єкт правопорушення». Таким чином, вбачається необхідним ґрунтовне дослідження співвідношення зазначених понять з огляду на актуалізацію сучасного спрямування нашої держави на досягнення правопорядку у сфері податкового права, що є визначальним на етапі формування фінансової стабільності України.

Метою статті є всебічний аналіз та виявлення особливостей таких правових категорій як «суб'єкт правопорушення» та «суб'єкт відповідальності» та визначення їх правового статусу в межах податкового права.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням відповідальності у податковому праві присвячено достатню кількість робіт, серед яких на рівні монографій зазначимо дослідження В.Б. Рарицької («Асиметричність податкового права держави», 2021 рік); О.С. Ярмоленка («Адміністративна відповідальність за невиконання законних вимог посадових осіб органів Державної податкової служби України», 2021 рік); Д. П. Дорошенка («Примус у податковому праві», 2019 рік); А.Й. Іванського («Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз», 2008 рік); З.М. Бudyка («Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень», 2005 рік) тощо.

Виклад матеріалу. Відповідно до пункту 36.5 статті 36 Податкового Кодексу України (надалі – ПК України) відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник

податків [1] з даного положення виходить, що суб'єктом відповідальності та правопорушень може бути тільки платник податків. На офіційному сайті Державної податкової служби України зазначено, що платник (суб'єкт) податку – це фізична чи юридична особа, а також група осіб без статусу юридичної особи, на яку згідно із законодавчими актами покладено обов'язок сплачувати податки та інші обов'язкові платежі [2]. Таке визначення фактично дублює поняття платника податків, зазначене у пункті 15.1 статті 15 ПК України, де платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів [1]. Відповідно до статті 109 ПК України, податковим правопорушенням є протиправне, винне діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПК України. Стаття 110 ПК України зазначає, що суб'єктами, які можуть бути притягнутими до відповідальності за вчинення податкових правопорушень є: – платники податків – фізичні особи (резиденти і нерезиденти України); – юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів (стаття 15 ПК України); – податкові агенти особи, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків (стаття 18 ПК України); – самозайнята особа, яка є фізичною особою – підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалеж-

ної професійної діяльності (підпункт 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 ПК України). Відповідно, адміністративним правопорушенням згідно статті 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення (надалі – КУпАП) є протиправна та винна (у формі умислу або необережності) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління, власність і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність [3]. Відповідно до статті 10 КУпАП адміністративне правопорушення визнається вчиненим умисно, коли особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своєї дії чи бездіяльності, передбачала її шкідливі наслідки і бажала їх або свідомо допускала настання цих наслідків. Згідно зі статтею 11 КУпАП адміністративне правопорушення визнається вчиненим з необережності, коли особа, яка його вчинила, передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії чи бездіяльності, але легковажно розраховувала на їх відвернення або не передбачала можливості настання таких наслідків, хоч повинна була і могла їх передбачити [3].

З наведеного, можливо зазначити, що основними ознаками, які будуть характерні для суб'єкта податкового правопорушення є: – належність до загального кола суб'єктів – платників податків; – здатність вчинити податкове правопорушення (діяння); наявність вини в його діянні; – наявність обов'язку сплачувати податок; – завдання шкоди державним інтересам. Можна дійти висновку, що не всі особи можуть бути правопорушниками у сфері податкового законодавства, адже «суб'єкт правопорушення» податкового законодавства не охоплює всіх громадян, наприклад, не є суб'єктами правопорушення податкового права особи у віці до 16 років (пункт 2 статті 247 КУпАП); обмежено дієздатні, недієздатні, неосудні особи, особи визнані безвісно відсутніми або померлими тощо.

Науковцями загальна правова природа категорії «відповідальність» часто розглядається як поєднання сукупності правових елементів: наявності норми права та відповідно правовідносин, що формують юридично-закріплену реакцію держави на вчинення

правопорушення [4]. При цьому відповідальність суб'єкта розглядають з двох боків: як фактичну (при вчиненні суспільного шкідливого діяння) та як юридичну (передбаченість діяння в нормах закону) [5, с. 79]. Класифікація суб'єктів правопорушень (мається на увазі податкових) має охоплювати групи «загальних» учасників податкових відносин (це уповноважені державні органи, платники податків, податкові агенти тощо), групи «особливих суб'єктів» (платники податків та зборів, податкові агенти, збирачі податків і зборів, особи, на яких законодавством покладається обов'язок по сплаті податків і зборів, замість платника податків і зборів, та особи, на яких законодавством покладено обов'язок сприяти податковим органам у здійсненні податкового контролю) [5, с. 96-97]. З наведених міркувань можна дійти висновку, що «відповідальність» асоціативно пов'язується тільки з несприятливими наслідками (санкціями), з чим важко погодитися виходячи з наступного: не можливо залишати осторонь «позитивну» відповідальність суб'єкта податкових відносин. Так, хоча у податковому законодавстві хоча і не зазначено, що держава є суб'єктом відповідальності, але її «позитивна» відповідальність прямо впливає з Конституції України щодо загальної відповідальності держави перед людиною за свою діяльність (стаття 3 Конституції України [6]) та за шкоду завдану її органами (мається на увазі шкода завдана контролюючими органами як суб'єктами податкової відповідальності – відповідно до статті 56 Конституції України [6], та пункту 17.1.11 статті 17 та статті 114 ПК України [1]). Варто зазначити, що суть відповідальності держави як суверена і особливого суб'єкта податкових правовідносин впливає з гарантованого Конституцією України обов'язку самостійно визначати обсяг власної відповідальності перед платником податків як за позитивну відповідальність власних органів так і за негативну (у випадку відшкодування шкоди внаслідок незаконних дій державних органів)

Зазначеною «позитивною» відповідальністю наділені також представники посадових та службових осіб контролюючих та податкових органів: діяти виключно у відпо-

відності з законами України; сумлінно виконувати покладені на них функції; забезпечувати ефективну роботу та виконання завдань контролюючих органів відповідно до їх повноважень; не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій; коректно та уважно ставитися до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, що виникають під час реалізації норм законів, та не принижувати їх честі та гідності; не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом тощо (стаття 21 ПК України) [1]. Тобто «позитивна» відповідальність представників посадових та службових осіб контролюючих та податкових органів – двостороння, адже представники держави відповідальні за свою належну роботу перед державою та перед платником податків одночасно. При цьому час дії такої відповідальності співпадає з трудовою діяльністю зазначених осіб.

Позитивною відповідальністю платника податків є відповідно до законодавства: стати на облік у контролюючих органах; вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів; сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених законами з питань митної справи; подавати належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування; подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством; виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки; не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових

обов'язків; повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію, про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця; забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку; допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень та територій, що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування тощо (відповідно до статті 16 ПК України) [1]. Тобто така відповідальність настає з моменту виникнення податкових відносин і продовжується до їх припинення.

Таким чином, категорія «відповідальність» не повинна застосовуватися лише в якості акцентування на покарання особи яка вчинила незаконні діяння (тобто на її негативному аспекті), але як спонукання до сумлінного виконання взятих на себе обов'язків та як метод мотивації правомірної поведінки.

Принцип юридичної рівності щодо негативної відповідальності держави у податковому праві виражається через її обов'язок відшкодувати шкоду за неправомірні дії інших (її органів). У податковому праві, шкода, заподіяна протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, відшкодовується державою за рахунок коштів державного бюджету відшкодовується в повному обсязі в порядку та незалежно від вини контролюючого органу, його посадових (службових) осіб. (стаття 114 ПК України). З огляду на практику Європейського Суду з прав людини (наприклад рішення «Терем ЛТД, Чечеткін та Оліус проти України») [7] слід зазначити, що суб'єктом відповідальності визнається держава у випадках ухилення від виконання обов'язку з відшкодування шкоди, завданої платнику податків неправомірними діями її органів, але не суб'єктом правопорушення. Отже можна зробити висновок, що для держави характерна лише позитивна відповідальність.

Фактично про позитивну відповідальність держави у податковому праві йдеться в роботах низки науковців, які розглядають правову

природу відповідальності держави за цінностями, які така держава переслідує у податкових правовідносинах: фіскальній свідомості – формі підтримки влади або держави як інструменту надання публічних послуг суспільству, де правомірна поведінка платника податків розглядається як правова цінність для суспільства [8, с. 84], ступінь довіри платника податків до держави [9], що об'єднує громадян на основі розуміння про необхідність та суспільну корисність громадянського обов'язку сплачувати податки [10, с. 244].

Відповідно, податкове правопорушення – вид негативної відповідальності, що виражено у протиправному, винному діянні (дії або бездіяльності) особи щодо невиконання або неналежного виконання взятих на себе податкових обов'язків, суспільне зло, за яке передбачена відповідна санкція. Приналежно, ведучи мову про податкове правопорушення науковцями робиться висновок, що саме адміністративне стягнення має на меті захист суспільного правопорядку, при чому «виховання юридичної особи не є можливим, і мета стягнень, які до неї застосовуються має бути обмежена захистом правопорядку і попередження скоєння правопорушень» [11] з чим варто погодитися.

Таким чином, взаємна відповідальність держави і особи окреслює однакове коло суб'єктів як наслідок укладення суспільного договору для досягнення загального блага та підтримання співвідношення інтересів, що передбачає певні взаємні обов'язки. Порушення такого договору (безвідповідальність) є правопорушенням, при виявленні якого передбачено застосування негативних наслідків для суб'єкта-порушника в межах санкцій податкового права.

Висновки. На підставі вищезазначеного, можна стверджувати, що у контексті сучасного податкового законодавства та у науковій площині категорії «суб'єкт відповідальності» та «суб'єкт правопорушення» вживаються як тотожні поняття, спостерігається їх злиття,

що пояснюється акцентом законотворця на одній із функцій юридичної відповідальності – репресивної. Такий стан речей впливає з самої суті галузі податкового права, в якій пріоритетність концентрована на компенсаційному аспекті для потерпілої сторони (держави) і настання негативних наслідків для суб'єкта правопорушення. У зв'язку з цим, вбачається концептуально-важливим визначення співвідношення понять «відповідальність» та «правопорушення» та їх розмежування. Обґрунтовується теза, що відповідальність у податковому праві повинна розумітися як «позитивна» (що визначає правомірну поведінку та сумлінне виконання обов'язків) та як «негативна» (застосування санкцій в разі правопорушень).

Уточнено, що податкове правопорушення у податковому праві – це вид негативної відповідальності, що виражено у протиправному, винному діянні (дії або бездіяльності) особи щодо невиконання або неналежного виконання взятих на себе податкових обов'язків, за яке передбачена відповідна санкція.

Встановлено, що «суб'єктом відповідальності» у податковому праві є держава, посадові та службові особи контролюючих та податкових органів та платники податків, наділені в межах закону переліком їх позитивних зобов'язань. Відповідно, «суб'єктом правопорушення» (в межах податкового права) можуть бути (стати) посадові та службові особи контролюючих та податкових органів (незалежно від наявності їх вини) та платники податків, які вчинили незаконні діяння (дію чи бездіяльність) у формі умислу та завдали шкоди суспільним інтересам.

Таке розмежування сутності та змісту понять «суб'єкт відповідальності» та «суб'єкт правопорушення», вбачається необхідним з метою подальшого вдосконалення чинного законодавства, та створення справедливого балансу між потребами загального інтересу суспільства та вимогами захисту основних прав людини.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Податковий кодекс України станом на 03.04.2023 р. Київ: Алерта, 2023. 550 с.
2. Державна податкова служба України. URL: [https://tax.gov.ua/korisni-posilannya/slovniki#:~:text=%D0%9F%D0%9B%D0%90%D0%A2%D0%9D%D0%98%D0%9A%20\(%D0%A1%D0%A3%D0%91%D0%84%D0%9A%D0%A2\)%20%D0%9F%D0%9E%D0%94%D0%90%D0%A2%D0%9A%D0%A](https://tax.gov.ua/korisni-posilannya/slovniki#:~:text=%D0%9F%D0%9B%D0%90%D0%A2%D0%9D%D0%98%D0%9A%20(%D0%A1%D0%A3%D0%91%D0%84%D0%9A%D0%A2)%20%D0%9F%D0%9E%D0%94%D0%90%D0%A2%D0%9A%D0%A)

3,%D1%82%D0%B0%20%D1%96%D0%BD%D1%88%D1%96%20%D0%BE%D0%B1%D0%BE%D0%B2'
%D1%8F%D0%B7%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D1%96%20%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D1%82%D0%
B5%D0%B6%D1%96.

3. Кодекс України про адміністративні правопорушення. Офіційний текст. Київ: Алерта, 2023. 308 с.

4. Зелена О. Поняття юридичної відповідальності: окремі проблеми. *Право України*. 2002. № 11. С. 109-111.

5. Будицький З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень. дис. ...к юн ... 12.00.07. Запоріжжя 2005, 218 с.

6. Конституція України : від 28.06.1996 р. : станом на 25 жовтня 2021р. Київ : Право, 2023. 76 с.

7. Справа «Терем ЛТД, Чететкін та Оліус проти України» (Заява N 70297/01). Страсбург 18 жовтня 2005 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_444#Text

8. Рарицька В.Б. Асиметричність податкового права держави. Дис. ...к.ю.н. 12.00.07 Хмельницький, 2021. 250 с.

9. Ларіонов М., Добрева К. Першим скаржникам приготуватися: новели у процедурі оскарження результатів податкових перевірок. *Юридична газета*. № 3 (709), 11.02.2020 р.: веб-сайт. URL: <https://yurgazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/pershim-skarzhnikam-prigotuvatisya-noveli-u-proceduri-oskarzhennya-rezultativ-podatkovih-perevirok.htm>

10. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія. Київ : Алерта, 2013. 384 с.

11.Зима О.Т. Адміністративна відповідальність юридичних осіб: Дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2001. 164 с.