

Києнко О.Б., здобувач Національного університету
державної податкової служби України

До питання про податкових агентів та їх класифікацію

В статті досліджується правовий статус податкового агента, його права і обов'язки. Зазначається, що українське законодавство не передбачає загальних норм, щодо обов'язків податкових агентів. А через відсутність у Податковому кодексі України закріплення додаткових обов'язків податкового агента, виникає складність при визначенні його відмінності від платника податків. В роботі аргументується необхідність удосконалення інституту податкового агентства через визнання як окремого суб'єкта податкових правовідносин податкового агента.

Ключові слова: податковий агент, суб'єкт податкових правовідносин, правові обов'язки, правовий статус.

В статье исследуется правовой статус налогового агента, его права и обязанности. Отмечается, что украинское законодательство не предусматривает общих норм, относительно обязанностей налоговых агентов. А из-за отсутствия в Налоговом кодексе Украины закрепления дополнительных обязанностей налогового агента, возникает сложность при определении отличия от налогоплательщика. В работе аргументируется необходимость совершенствования института налогового агентства через признание как отдельного субъекта налоговых правоотношений налогового агента.

Ключевые слова: налоговый агент, субъект налоговых правоотношений, правовые обязанности, правовой статус.

This article examines the legal status of a tax agent, his rights and obligations. It is noted that the Ukrainian legislation does not provide for common rules on the obligations of tax agents. And because of the absence of provisions in the Tax Code of Ukraine securing additional duties of a tax agent, there is a difficulty in identifying differences from the taxpayer. The paper discusses the need to improve the institution of tax agency through recognition as a subject of tax legal relations.

Keywords: tax agent, tax legal entity, the legal obligations of legal status.

Постановка проблеми. Природа податкових відносин передбачає наявність специфічного кола суб'єктів. Окрім так званих «традиційних суб'єктів», тобто існування і закріплення яких є беззаперечним явищем, в податковому праві наявні достатньо неоднозначні категорії суб'єктів, з приводу яких серед вчених немає одностайного погляду. Таким суб'єктом виступає податковий агент. Повернення уваги вчених в сторону визначення правового статусу податкового агента є вкрай важливим, адже це створить визначеність у його сприйнятті як податковими органами, науковцями, так і законодавцем. Тому дана робота присвячена визначенню правового статусу податкового агента в Україні.

Аналіз останніх досліджень. Останнім часом все більша увага вчених приділяється дослідженню даної проблематики, серед них М.П. Кучерявенко, О.Ф. Мазурик, А.В. Бризгалін, Ф.В. Євтушенко, М.А. Перепелиця та ін..

Виклад основного матеріалу. Податкове законодавство України передбачає сплату податку не тільки самостійно платником податків, але й шляхом утримання податку в джерела виплати, яким виступає особа, що нараховує (виплачує, надає) платникові податків дохід або кошти. Податкових агентів іноді плутають із платниками податків або їх представниками. У ряді випадків ставиться знак рівності між податковим агентом і податковим органом, тоді як податковий агент - це юридична або фізична особа, на яку покладають обов'язки щодо обчислення, утримання із платника

й перерахування податку або збору в бюджет. Якщо податковий представник діє на підставі угоди, рішення компетентного органу або загального закону, то в основі діяльності агента лежить норма закону, що делегує йому особливі повноваження. Податковим агентом є особа, на яку покладено обов'язок щодо обчислення й утримання податку із платника податків і перерахування його у відповідний бюджет. Податкові агенти прирівнюються до платників податку й користуються правами, установленими податковим законодавством для платників податків.

Уперше в національному законодавстві поняття податкового агента виникло з прийняттям Закону України «Про внесення змін у Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір», що набув чинності 14.12.1999. Згідно з ним, до податкових агентів належали тільки ті суб'єкти підприємницької діяльності, які створені у формі підприємства з іноземною інвестицією й при цьому право яких на звільнення від обкладання окремими податками, зборами (обов'язковими платежами) було підтверджено рішенням суду або господарського суду. Вони не належать до платників акцизного збору, але, відповідно до законодавства, зобов'язані нараховувати, стягувати акцизний збір з його платників (вони визначені в п. «д» ст. 2 Декрету) і вносити його в бюджет, а також відповідати за невиконання або неналежне виконання таких повноважень. Податкові зобов'язання з продажу підакцизних товарів у цьому випадку залежать від події, що відбулася раніше: відвантаження (передачі) податковими агентами підакцизних товарів або одержання ними коштів або інших видів компенсацій вартості підакцизних товарів. Податкові агенти не мають права одержувати ліцензії на здійснення імпорту, оптової або роздрібною торгівлі підакцизними товарами або купувати марки акцизного збору, вони не мають можливості здійснювати діяльність із тими підакцизними товарами, які підлягають ліцензуванню або маркуванню акцизними марками.

Інститут податкового агентства одержав свій розвиток із прийняттям Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб». Згідно з цим актом, під податковим агентом розуміли особу, на яку покладено обов'язок щодо обчислення й утримання податку з платника податків і перерахування його у відповідний бюджет. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» визначав податкового агента як юридичну особу, її представництво, відділення, інший відособлений підрозділ, або фізичну особу, або представництво нерезидента – юридичної особи, що зобов'язано нараховувати, утримувати і сплачувати податок з доходів фізичних осіб у бюджет від імені та за рахунок платника податків, вести податковий облік, подавати звітність і відповідати за порушення податкового законодавства. При цьому з метою оподаткування доходів фізичних осіб такі особи визнаються податковими агентами незалежно від їхнього організаційно-правового статусу і способу обкладання іншими податками. До податкових агентів зазначений Закон також відносив фізичних осіб-підприємців і осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність відносно заробітної плати, інших виплат і нагород своїм найманим робітникам.

М.П. Кучерявенко під податковим агентом розуміє особу, на яку покладається обов'язок по обчисленню й утриманню податку з платника і перерахуванню його у відповідний бюджет [1, с. 142]. Він справедливо відзначає, що правовий статус податкових агентів характеризується деякою подвійністю. Так, стосовно податкових органів податкові агенти є зобов'язаними особами, які виступають у ролі платників податків, тобто мають права й обов'язки останніх. У той же час щодо платників податків податкові агенти виконують роль податкового органу, здійснюючи дії по

нарахуванню й утриманню сум податку з метою наступного перерахування їх у бюджет. При цьому такі дії провадяться без волевиявлення платника в силу обов'язків, покладених на податкових агентів нормативним актом.

Деякі науковці вважають податкових агентів представниками платників податків у їх відносинах з податковими органами. Така позиція вбачається не логічною. По-перше, обов'язок по утриманню суми податку з платника й перерахуванню її в бюджет покладено на податкових агентів податковим законодавством, у той час як представник платника податків діє на підставі доручення. Таким чином, цілком очевидна різниця природи правовідносин у зв'язках «представник – платник податку» і «агент – платник податку». У першому випадку для виникнення у представника прав й обов'язків щодо платника податку необхідно волевиявлення останнього. У другому ж ніякого волевиявлення платника податків для виникнення у податкового агента стосовно нього прав не потрібно, тому що вони в агента виникають у силу нормативного акта.

По-друге, джерелом виплати доходу зобов'язаній особі завжди є податковий агент. Податковий представник зовсім не обов'язково є таким джерелом. Наприклад, платник податків укладає договір з підприємством на здійснення юридичного супроводу його діяльності з правом перерахування належних з його активів сум податкових платежів, ведення податкового обліку й подання відповідної звітності. У цьому випадку даному підприємству, як і податковому агенту, делеговано певний обсяг прав, проте від цього воно не стає джерелом виплати доходу для платника податків.

В чинному українському податковому законодавстві визначення податкового агента наводиться в статті 18 Податкового кодексу України під податковим агентом розуміється особа, на яку Податковим кодексом 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. Отже, податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені Податковим кодексом для платників податків.

В той же час в пп. 14.1.180 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України наводиться визначення податкового агента, яке застосовується тільки в рамках податку на доходи фізичних осіб. Податковий агент – це юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента - юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV Податкового кодексу, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому статтею 18 та розділом IV Податкового кодексу.

Окрім того, стаття 241 Податкового кодексу України передбачає, що при справлянні екологічного податку також реалізуються функції податкового агента. Екологічний податок, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива, утримується і сплачується до бюджету податковими агентами. До податкових агентів належать суб'єкти господарювання, які:

1) здійснюють торгівлю на митній території України паливом власного виробництва та/або передають замовнику або за його дорученням іншій особі паливо, вироблене

з давальницької сировини такого замовника;

2) здійснюють ввезення палива на митну територію України.

Також інститут податкового агента застосовується в рамках туристичного збору. Стаття 268 Податкового Кодексу України передбачає, що податковими агентами нарахованні цього збору є:

1) адміністрації готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та іншими закладами готельного типу, санаторно-курортними закладами;

2) квартирно-посередницькі організації, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

3) юридичні особи або фізичні особи - підприємці, які уповноважуються сільською, селищною або міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Важливо враховувати, що обов'язки податкового агента виникають тільки при наявності реальної можливості утримувати і перелічувати податок платника, тобто при наявності відповідного джерела, яке знаходиться в його розпорядженні у вигляді коштів платника податків. У цьому випадку повинна виключатися ситуація, коли податковий агент перелічує «чужий податок» за рахунок власних коштів (хоча відповідальність в такому випадку законодавством не встановлена). У випадку відсутності коштів у платника податків у податкового агента не виникає обов'язку по утриманню і перерахуванню податку в бюджет. Однак подібна ситуація спричиняє обов'язок податкового агента - повідомити в податковий орган про неутримані суми податку в закріпленій законодавством термін.

В Податковому кодексі Російської Федерації (стаття 24) податковими агентами визнаються особи, на яких відповідно до Податкового кодексу покладено обов'язки по вирахуванню, утриманню у платника податків і перерахуванню податків в бюджетну систему Російської Федерації. Податкові агенти мають ті ж права, що і платники податків, якщо інше не передбачено Податковим кодексом.

Згідно з вимогами статті 23 Податкового кодексу Республіки Білорусь податковим агентом є юридична або фізична особа, господарська група, просте товариство, довірчий керуючий, які є джерелом виплати доходів платнику та (або) на які в силу цього Кодексу та інших актів податкового законодавства покладаються обов'язки по вирахуванню, утриманню у платника та перерахуванню до бюджету податків, зборів (мит).

Українське податкове законодавство не передбачає загальних норм, щодо обов'язків податкових агентів. Ці обов'язки описуються в нормах Податкового кодексу України, стосовно тих податків та зборів, в рамках яких застосовується інститут податкового агентства. Це є недоліком діючого податкового законодавства.

В рамках розділу IV Податкового кодексу України, більш детально описуються повноваження та обов'язки податкового агента. Так стаття 168 передбачає, що до обов'язків податкових агентів належать обов'язки: правильного й своєчасного обчислення й утримання сум податків та зборів з коштів платників податків; своєчасного перерахування цих коштів у відповідні бюджети. Ці обов'язки деталізуються додатковими обов'язками податкових агентів щодо: здійснення обліку доходів платників податків, утриманих і перерахованих у бюджети; надання в податковий орган документів і інформації, необхідних для здійснення контролю за платником податків; надання в податковий орган інформації про неможливість утримання

податку в платника податків і сумах заборгованості останнього.

Проблема визначення правового статусу податкового агента й відповідно виділення його у окрему групу суб'єктів податкових правовідносин ускладнюється тим, що законодавець не виділяє додаткових обов'язків податкового агента, які саме й відрізняють його від платників податку, як це, наприклад, зроблено у законодавстві країн колишнього СРСР.

Так, в Податкових кодексах Російської Федерації та Республіки Білорусь обов'язки податкових агентів регламентовані в перших загальних статтях кодексів, що безумовно є перевагами цих кодексів.

Податковий кодекс України податкових агентів прирівнює до платників податку які мають права та виконують обов'язки, встановлені законодавством для платника податку, але їх головним обов'язком, на нашу думку, є обчислення, утримання податків з доходів, що нараховуються платнику, та перерахування їх до бюджету. Обчислення, утримання та перерахування податків за рахунок платника податків зусиллями податкового агента у джерела виплати доходів являє собою один із передбачених законом способів виконання податкового зобов'язання платника податку без його фактичної участі.

Виконання податковим агентом своїх зобов'язань перед державою по обчисленню, утриманню та перерахуванню податків носить суто публічно-правовий характер, й платник податку не має права перешкоджати податковому агенту у виконанні ним своїх зобов'язань. При цьому податковий агент не є й представником платника податку. Він не уповноважується платником податку чи законом діяти від імені платника податку у його інтересах. Його метою є реалізація власного інтересу, який полягає у належному виконанні покладених на нього законом обов'язків, бо у випадку їх невиконання чи/або неналежного виконання його буде притягнуто до відповідальності аж до примусового стягнення недоїмки за рахунок власних коштів податкового агента.

Як вказує О.Ф. Мазурик, «через обов'язки податкові агенти регулюють подвійне призначення свого правового статусу: як збирача податків та як суб'єкта, що здійснює контроль за виконанням податкового обов'язку зобов'язаних осіб»[2, с. 4]. На думку науковця, «правовий статус податкового агента характеризується декількома особливостями, які принципово відрізняють його від платника податків. По-перше, якщо набуття прав і обов'язків платника податків має самостійний, безумовний характер, то податковий агент може бути наділений правами й обов'язками у сфері оподаткування при обов'язковій умові — наявності платника податків. У цьому випадку його статус характеризується певною залежністю як від виду платника податків, так і від виду податку, за яким він має реалізовувати агентські функції. По-друге, права й обов'язки у податкового агента можуть виникнути тільки при сплаті платником податків періодичних платежів і пов'язуються переважно з податками, а не зі зборами. По-третє, якщо для платника податків реалізація податкового обов'язку передбачає облік, сплату й звітність, то для податкового агента — обчислення, утримання й перерахування сум податкового обов'язку платника податків»[2, с.15]. Вважаємо, що позиція О.Ф. Мазурик у цьому питанні заслуговує на підтримку.

Також необхідно зазначити, що у статті 109 Податкового кодексу України законодавець виділяє податкового агента серед платників податків у якості окремого суб'єкта податкового правопорушення. Проте, зважаючи на вищевикладені відмінності у правовому статусі між визнаними суб'єктами податкових відносин та податковим агентом, ми вважаємо, що закріплення за останнім статусу окремого суб'єкта

податкових правовідносин є не тільки доречним, а й необхідним. Адже ситуація, що склалася довкола інституту податкового агентства в Україні часто призводить на практиці до плутанини та неоднозначного застосування понять, в першу чергу мова йде про суміщення поняття «податковий представник» та «податковий агент».

Висновки. На нашу думку, процес удосконалення даного інституту необхідно провадити з огляду на досвід держав, які вже мають необхідним чином урегульований механізм податкового агентства. Перш за все, треба звернутися до податкового законодавства Російської Федерації та Республіки Білорусі, адже, будучи також пострадянськими країнами, податкові правовідносини в цих державах мають значну подібність до українських.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Кучерявенко Н.П. Налоговое право Украины: Учебное пособие / Под ред. проф. Кучерявенко Н.П. – Х.: Легас, 2004. – 428 с.
2. Мазурик О. Ф. Правовой статус податкового агента : автореф. дис. канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. Ф. Мазурик. – Запоріжжя, 2010. – 20 с.

УДК 347.73

Хомутиннік В.Ю., здобувач кафедри фінансового права
Національного університету «Юридична
академія України імені Ярослава Мудрого»

Щодо процедури прийняття фінансового законодавства

У статті автор приділяє значну увагу дослідженню питання необхідності більш чіткого визначення стабільності бюджетних та податкових правовідносин. Також детально розглядаються форми діяльності українського парламенту, що спрямовані на реалізацію установчої або контрольної функції.

Ключові слова: бюджетні правовідносини; бюджетний процес; бюджетний контроль; парламентська діяльність.

В статье автор уделяет значительное внимание исследованию вопроса необходимости более четкого определения стабильности бюджетных и налоговых правоотношений. Также детально рассматриваются формы деятельности украинского парламента, направленные на реализацию учредительной или контрольной функций.

Ключевые слова: бюджетные правоотношения бюджетный процесс; бюджетный контроль; парламентская деятельность.

The author devotes considerable attention to the study questions the need for more precise definition of stability budget and tax relations. Also discussed in detail the form of the Ukrainian Parliament, to implement constituent or control functions.

Keywords: legal budget, budget process, budget control, parliamentary activities.

Актуальність теми. Відповідно до статті 85 Конституції України Верховна Рада України наділена широкими повноваженнями у сфері бюджетних правовідносин у цілому та у сфері контролю за Державним бюджетом України. Вказані повноваження деталізуються в інших нормативно-правових актах, тих, що регламентують парламентську