

**ПРАВОВИЙ СТАТУС ПОДАТКОВОГО АГЕНТА ЯК СУБ'ЄКТА ПОДАТКОВОГО ПРАВА**

Інститут податкового агента є одним з тих, що найбільш стрімко розвиваються в податковому праві. Законодавець постійно розширює перелік податків, справляння яких передбачає наявність податкового агента. Разом з тим, правовий статус і місце податкового агента в системі суб'єктів податкового права розглядається неоднозначно. Автор виходить із самостійності правового статусу податкового агента як суб'єкта податкового права.

*Ключові слова:* податкове право, податковий агент, платник податків, суб'єкт податкового права, податкове представництво.

**Постановка проблеми.** Поняття “податковий агент” почало використовуватись українським законодавцем відносно недавно, а саме 14 грудня 1999 року, коли набув чинності Закон України “Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України “Про акцизний збір””. Але очевидними є тенденції до розширення використання цього податково-правового інституту. Згідно діючого Податкового кодексу України використання інституту податкового агента можливе в декількох видах податків та зборів, але не виключно: 1) при сплаті податку з доходів фізичних осіб, де податковими агентами виступають підприємства, установи, організації, приватні підприємці, що здійснюють виплати фізичним особам; 2) при сплаті податку на прибуток іноземними юридичними особами, де податковими агентами виступають українські підприємства та організації, які здійснюють виплату доходів іноземним юридичним особам; 3) при сплаті екологічного податку, де податковими агентами виступають суб'єкти господарювання, що здійснюють торгівлю паливом власного виробництва чи ввіз палива на митну територію України; 4) при сплаті туристичного збору, де податковими агентами можуть виступати адміністрації готелів, санаторно-курортні заклади, квартирно-посередницькі організації, юридичні чи фізичні особи підприємці, які уповноважені органом місцевого самоврядування справляти туристичний збір на умовах договору, укладеного з відповідною місцевою радою [3, с. 49-50]. Разом з тим, чіткого визначення статусу податкового агента та його місця в системі суб'єктів податкового права в українському податковому законодавстві та в науці податкового права немає.

**Ступінь розробки проблеми.** Окремі аспекти зазначеної проблеми досліджені в кандидатських дисертаціях Мазурик О.Ф. та Перепелиці М.О., висвітлені в монографіях та наукових публікаціях деяких інших вчених.

**Мета даного дослідження** – розкрити особливості статусу податкового агента як суб'єкта податкових правовідносин та визначити його місце в системі суб'єктів податкового права.

**Виклад основного матеріалу.** Український законодавець в статті 18 Податкового кодексу України зрівнює статус податкового агента та статус платника податків, передбачаючи що податкові агенти мають права та виконують обов'язки встановлені для платників податків. В науці податкового права, як правило, інститут податкового агента ототожнюється з інститутом податкового представництва [5]. Але і перша і друга позиція не відображає істинної природи та призначення податкового агента.

Аналізуючи позицію законодавця про тождність статусів податкового агента та платника податків і наявність у них рівних прав, необхідно звернути увагу на те, що для податкового агента не характерні (тому що не можуть бути використані) ряд передбачених Податковим кодексом України прав платників податків, зокрема: 1) використовувати податкові пільги при наявності обставин, в порядку встановленому Податковим кодексом України; 2) отримувати відстрочення та розстрочення сплати податків чи податковий кредит в порядку та на умовах, встановлених Податковим кодексом; 3) залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнених сум податків та зборів в порядку, встановленому Податковим кодексом [2, ст. 17].

Принципова відмінність платника податків від податкового агента міститься в самому визначенні цих понять, які закріплені в Податковому кодексі України. Так, відповідно до статті 15 цього Кодексу, платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх окремі підрозділи, які мають, отримують (передають) об'єкти оподаткування, чи здійснюють діяльність (операції), що є об'єктом опо-

даткування і на яких покладено обов'язок по сплаті податків та зборів. В той же час податковим агентом вважається особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику податків, та перерахування податків у відповідний бюджет від імені і за рахунок коштів платника податків [2, ст. 18]. Саме обчислення, утримання податків з доходів, що нараховуються платникові податків, і перерахування їх в бюджет є головним обов'язком податкового агента. Такий обов'язок виникає у податкового агента тільки при наявності реальної можливості утримати "чужий податок" і перерахувати його до бюджету, тобто, тільки при наявності у податкового агента відповідного джерела у вигляді грошових коштів платників податків, які знаходяться в його розпорядженні. Обчислення, утримання та перерахування податків за рахунок платника податків зусиллями податкового агента у джерела виплати доходів є одним з передбачених законом способів виконання податкового зобов'язання платника податків без його фактичної участі [7, с. 745].

Загального переліку податкових агентів законодавець не наводить, але вчені зазначають, що "податковий агент як юридична особа – це підприємство, установа, організація, на які згідно законодавства, покладено обов'язок утримувати суми податків та зборів з платників податків і зборів і перераховувати їх до бюджету; податковий агент як фізична особа – це суб'єкт підприємницької діяльності, який здійснює виплату доходів, і на якого згідно законодавства, покладено обов'язок утримувати суми податків і зборів з платників податків" [6, с. 30].

Крім того, правовий статус податкового агента характеризується деякими 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 і обов'язками в сфері оподаткування при обов'язковій умові – наявності платника податків. В цьому випадку його статус характеризується деякою залежністю, як від виду платника податків, так і від виду податку, щодо якого він повинен реалізувати агентські функції. По-друге, якщо для платника податків реалізація податкового обов'язку передбачає облік, сплату та звітність, то для податкового агента – обчислення, утримання та перерахування сум податкового зобов'язання платника податків. Таким чином, хоча законодавець окремо виділяє

податкового агента серед платників податків тільки в якості окремого суб'єкта податкового правопорушення (стаття 109 Податкового кодексу України), фактичних відмінностей в правовому статусі достатньо для розмежування цих суб'єктів податкових правовідносин.

Спільність відносин представництва в податковому праві не дозволяє в той же час ототожнювати податкового агента та податкового представника. Суб'єктний склад податкового представництва передбачає наявність суб'єкта, якого представляють, представника і третіх осіб (інших суб'єктів податкових правовідносин). Відповідно відносини представництва існують на двох рівнях: між представником і суб'єктом, якого представляють, і між представником й іншими суб'єктами податкових правовідносин. Разом з тим, з врахуванням виділення в податкових правовідносинах владної і зобов'язаної сторін, представництво в податковому праві можна поділити на два типи: представництво зобов'язаної сторони і представництво владної сторони [4, с. 115]. Представництво зобов'язаної сторони традиційно передбачає виділення наступних форм:

- представництво за законом (базується на положеннях законодавства – законі чи іншому нормативно-правовому акті) Наприклад, стаття 99 Податкового кодексу України передбачає, що грошові зобов'язання неповнолітніх осіб виконуються їх батьками (усиновителями), опікунами (піклувальниками) до набуття неповнолітніми особами цивільної дієздатності в повному обсязі. Батьки (усиновителі) неповнолітніх і неповнолітні у разі невиконання грошових зобов'язань неповнолітніх несуть солідарну майнову відповідальність за погашення грошових зобов'язань та/або податкового боргу. Грошові зобов'язання фізичної особи, яка визнана судом недієздатною, виконуються її опікуном за рахунок майна такої фізичної особи у порядку, встановленому Податковим кодексом України; офіційне представництво – представництво платників податків, в основі якого лежить ініціатива податкових органів; уповноважене представництво (базується на договорі між платником податків і його представником).

Представництво владної сторони також не є однорідною конструкцією і передбачає: безумовне представництво – представництво суб'єкта податкових правовідносин, що не допускає наявності будь-яких спеціальних умов (так, податкові органи представляють державу в податкових правовідносинах без додаткових умов, вони створені спеціально для цих цілей); умовне представництво – представництво суб'єкта пода-

ткових правовідносин, що виникає тільки при наявності відповідних умов. Наприклад, умовний характер податкового представництва держави митними органами обумовлений тим, що: 1) контроль цими органами здійснюється не за всіма обов'язковими платежами, які складають податкову систему України, а тільки відносно мита, акцизного податку, ПДВ та інших податків, які у відповідності з податковим законодавством справляються у випадку ввезення товарів і предметів на митну територію України чи вивезення з митної території України; 2) контроль за повнотою обчислення і своєчасністю сплати податків і зборів не є єдиною функцією та завданням митних органів; 3) органи митної служби не можуть виступати органами стягнення по платежах, контроль за своєчасністю обчислення і повнотою сплати яких вони здійснюють, оскільки органами стягнення є виключно податкові органи, які уповноважені здійснювати заходи відносно забезпечення погашення податкового боргу, а також державні виконавці в межах своїх повноважень [3, с. 246-248].

Принциповою відмінністю податкового агента від податкового представника, незалежно від того, представником якої сторони він є (владної чи зобов'язаної) є наявність власного інтересу в податкових правовідносинах, який полягає в належному виконанні покладених на нього законом обов'язків. У випадку їх невиконання чи неналежного виконання, податковий агент може бути притягнутий до податкової відповідальності аж до примусового стягнення недоїмки за рахунок власних коштів. Оскільки стаття 127 Податкового кодексу України звільняє платника податків від обов'язку погашення суми податкового зобов'язання чи податкового боргу, які виникли внаслідок не нарахування, неутримання і несплати (не перерахування) податків податковим агентом до чи під час виплати платнику податків доходу. В той же час власний інтерес у податкових представників відсутній. Дії представника створюють, змінюють та припиняють права та обов'язки тієї особи, яку він представляє. Представник не може такими діями набувати, змінювати чи припиняти права й обов'язки для себе. Відповідно і відповідальність за невиконання чи неналежне виконання обов'язків податкового представника в податкових відносинах несе сторона, яку він представляє. Наприклад, стаття 56 Конституції України гарантує відшкодування за рахунок держави матеріальної і моральної шкоди завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, їх посадових та службових осіб при виконанні ними своїх повноважень.

Наступною відмінністю в правовому статусі податкового агента і податкового представника є підстави виникнення їх повноважень. Якщо повноваження податкового представника можуть виникати як на приватноправовій так і публічно-правовій основі (договір, рішення податкового органу, закон чи інший нормативно-правовий акт), то повноваження податкового агента завжди носять публічно-правовий характер. Виконання податковим агентом своїх обов'язків перед державою по обчисленню, утриманню і перерахуванню податків здійснюється завжди у відповідності із законом і платник податків не має права перешкоджати податковому агенту у виконанні ним своїх обов'язків.

Далі, на відміну від податкових представників зобов'язаної сторони в податкових правовідносинах (платника податків) з якими часто ототожнюється податковий агент, останній, не будучи органом державної (публічної) влади, наділяється владними і контрольними повноваженнями відносно платника податків. Можливість перенесення частини владних повноважень на юридичних і фізичних осіб, які не є органами державної влади і посадовими особами є виключною особливістю методу фінансового права. Зокрема, держава при реалізації контрольної функції наділяє відповідними повноваженнями не тільки державні органи але і окремі категорії господарюючих суб'єктів. Так, податкові агенти – фізичні і юридичні особи зобов'язані правильно і своєчасно обчислювати, утримувати з коштів, які виплачуються платникам податків, і перераховувати до бюджету (позабюджетних фондів) відповідні податки і збори, вести облік виплачених платникам податків доходів, утриманих і перерахованих до бюджету (позабюджетних фондів) податків і зборів, в тому числі персонально по кожному платникові податків, подавати в податковий орган за місцем свого обліку документи, необхідні для здійснення контролю за правильністю обчислення, утримання і перерахування податків і зборів. Таким чином, хоча у відносинах податковий агент і платник податків не спостерігається прямого підпорядкування як у відносинах податковий орган і платник податків, але нерівність їх положення забезпечується законом. Виходячи із зазначених особливостей не можна також ототожнювати податкового агента із податковим представником.

**Висновки.** Правовий статус податкового агента має ряд відмінних ознак від правових статусів платника податків і податкового представника, що дозволяє зробити висновок про необ-

хідність виділення податкового агента у самостійні суб'єкти податкового права.

### **Список літератури**

1. Конституція України. Із змінами, внесеними згідно із Законом N 2222-IV від 08.12.2004. // Відомості Верховної Ради України. – 2005. - № 2. – Ст. 44.
2. Податковий кодекс України// Відомості Верховної Ради України. – 2011. - №13-14, №15-16, №17. – ст. 112. із змінами.
3. Бабін І.І. Податкове право України: навч. посібник/ І.І. Бабін. – Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2012. – 504с.

4. Жернаков М. Типи і форми представництва в податковому праві/ М. Жернаков// Підприємництво, господарство і право. – 2005. - №4. – С. 114-116.

5. Мазурик О.Ф. Правовий статус податкового агента/ О.Ф. Мазурик – Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2010. – 189с.

6. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні/ М.О. Перепелиця. – Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2001. – 184с.

7. Теремецький В.І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин/ В.І. Теремецький// Форум права. – 2011. - №4. – С. 741-748.

*Стаття надійшла до редколегії 28 лютого 2014 року.*

*Рекомендована до опублікування у "Віснику" відповідальним секретарем Р.О. Гаврилюк.*

*І.І. Бабін*

### **Legal status of tax agent as the subject of tax law**

#### **Summary**

An institute of tax agent is one of most developing in a tax law. A legislator extends the list of taxes, which foresee a tax agent. At the same time, legal status and place of tax agent in the system of subject of tax law examined ambiguously. Author comes from independence of legal status of tax agent as subject of tax law.

*И.И. Бабин*

### **Правовой статус налогового агента как субъекта налогового права**

#### **Аннотация**

Институт налогового агента является одним из наиболее развивающихся в налоговом праве. Законодатель постоянно расширяет перечень налогов, взимание которых предусматривает наличие налогового агента. Вместе с тем правовой статус и место налогового агента в системе субъектов налогового права рассматривается неоднозначно. Автор исходит из самостоятельности правового статуса налогового агента как субъекта налогового права.