



5. Иванова Н. В. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства / [под редак. М. В. Сенцовой]. – Ульяновск : Тухтаров В. И., 2009. – 352 с.

6. Иванова Н. В. Правовая характеристика системно-структурного анализа налоговой системы / Иванова Н. В. – Ульяновск : Тухтаров В. И., 2006. – 212 с.

7. Гега П. Т. Основы податкового права : навчальний посібник / П. Т. Гега, Л. М. Доля. – К. : Знання, КОО. – 1998. – 273 с.

8. Ухвала Конституційного Суду України про відмову у відкритті конституційного провадження у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Податкового

кодексу України : від 14.07.2011 р. № 35-у/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ccu.gov.ua>

9. Злобин Н. Н. Налог как правовая категория : [монография] / Злобин Н. Н. – М. : РПА МЮ РФ, 2003. – 170 с.

10. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

11. Кучерявенко М. П. Податкове право : [навчальний посібник] / Кучерявенко М. П. – Х. : Право, 2012. – 528 с.

12. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13. – Ст. 112.

Стаття надійшла до редакції 31.10.2012 р.

УДК 347.73

Г. М. Стріяшко,

*асистент кафедри фінансового права,
Національний університет ДПС України*

ЩОДО ПРАВ І ОБОВ'ЯЗКІВ ПОДАТКОВОГО АГЕНТА ТА ПРЕДСТАВНИКА ПРИ АДМІНІСТРУВАННІ ПОДАТКІВ

У статті проаналізовано співвідношення обов'язків податкового агента та представника у сприянні податковому адмініструванню податків.

В статті здійснено аналіз соотношения обязанностей налогового агента и представителя в обеспечении налогового администрирования.

This article analyzes the relationship duties tax agent and representative in promoting tax administration.

Ключові слова: податкові агенти, адміністрування податків, податковий представник.

Запровадження інституту податкових агентів і пов'язаного з ним оподаткування доходів безпосередньо з джерела їх виплати пояснюється рядом чинників, основними з яких вважаються економічна доцільність і спрощення контролю за адмініструванням податків і зборів, та обставиною, що у законодавчому порядку між поняттям «платник податків» і «податковий агент» фактично поставлено знак рівності, що підтверджується нормативним регулюванням питань, пов'язаних із поновленням бюджетного фонду і накладанням штрафних санкцій [1, с. 20].

У фінансовій правовій науці використовуються такі поняття, як «податковий агент», «платник податків», «представник», які необхідно відрізнити, що, зокрема, підкреслює Г. В. Бех. У зв'язку з цим і постала мета роботи щодо розмежування понять «податковий агент» та «представник платника податків», їх прав та обов'язків.

На думку В. Б. Марченко та М. Ф. Легкової, відмінність збирача податків від податкового агента полягає в такому:

– на податкового агента покладено обов'язок обчислювати, утримувати й перераховувати податок у бюджет, а збирач податків, крім того, повинен вимагати внесення сум податку. Часто це можуть бути одні й ті самі особи;

– збирачі податків приймають кошти у рахунок сплати податків і зборів у платників податків за їх волевиявленням. Податкові агенти здійснюють утримання податків з платників незалежно від їхнього волевиявлення;

– на відміну від податкових агентів, збирачі по-

датків не є суб'єктами виплати доходів платникам податків і не мають повноважень з утримання податків. Однак їхні функції з приймання платежів доповнюються функціями зі здійснення контролю за сплатою податків і зборів платниками;

– на відміну від податкових агентів, збирачі податків є нейтральними щодо платників податків, відсутня кореспонденція прав та обов'язків платників податків і збирачів податків, які не зобов'язані й не мають права вимагати від платників податків виконання їхніх обов'язків [3, с. 47–49].

Підприємство, яке сплачує дохід своєму працівнику, є податковим агентом щодо обчислення, утримання із заробітної плати й перерахування в бюджет податку на доходи фізичних осіб. Особи, які збирають податки, виступають як уповноважені органи й посадові особи, що приймають кошти від платників (або їхніх агентів) у рахунок сплати податків і зборів. При цьому до збирачів податків належать: 1) підприємства, установи, організації, що утримують і перераховують у бюджет податки із сум, які виплачуються фізичним особам; 2) підприємства, установи, організації, що утримують і перераховують у бюджет податки з доходів від акцій, облігацій та інших цінних паперів, які належать підприємству, від пайової участі в інших підприємствах; 3) підприємства, установи, організації, які утримують і перераховують у бюджет податки з доходів, що отримуються іноземними юридичними особами. Таким чином, чітко прослідковується відмінність між податковим агентом і збирачами податків.

Розглядаючи співвідношення податкового аген-



та і посередника в податковому праві, О. М. Мазурик зазначає, що схожість з відносними представниками в податковому праві водночас не дає змоги абсолютно ототожнювати податкового агента з представником. Якщо податковий представник діє на підставі угоди, рішення компетентного органу або загального закону, то в основі діяльності податкового агента лежить норма податкового закону, що делегує йому особливі повноваження [4, с. 160–162].

Крім того, для виконання представником прав і обов'язків стосовно платника податку необхідно волевиявлення останнього, а права і обов'язки в податкового агента виникають на підставі закону. Суб'єктом виплати доходу зобов'язаній особі завжди є податковий агент.

Співвідношення функцій податкового агента та представника при сплаті податків прямо впливають з їх обов'язків та прав, встановлених Податковим кодексом України. Р. А. Майданик зазначає: «...Реалізація функцій податкового агента у фінансовому праві передбачає здійснення обов'язків по акумулюванню і сплаті податків і обов'язкових зборів в бюджет, які поступили від інших платників» [5, с. 325].

Так, відповідно до норм ПК України (ст.ст. 18, 19) податкові агенти та представники платника податків прирівнюються до платників податків і мають права та виконують обов'язки, встановлені ПК України для платників податків.

Відповідно до ст. 16 ПК України вписані обов'язки платника податків, які поширюються і на податкових агентів, і на представника:

- стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України, що передбачено як ПК України, так і іншими законами України. Податкові агенти і представники, які є юридичними особами та фізичними особами – підприємцями, зобов'язані пройти державну реєстрацію відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.2003 р. № 755-IV [6];

- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;

- подавати контролюючим органам у порядку, встановленому податковим законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів. Перелік контролюючих органів встановлений ПК України та іншими законами України. Так, здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності щодо фізичних осіб, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, проводиться відповідно до Закону України «Про особливості здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності щодо фізичних осіб – підприємців та юридичних осіб, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності» від 23.02.2012 р. № 4448-VI;

- сплачувати податки та збори у строки та у розмірах, встановлених ПК України;

- надавати на 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 (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначається конкретний перелік документів, які повинен надати податковий агент або посередник, а також підстави для їх подання. Ведення бухгалтерського обліку, фінансової звітності проводиться з дотриманням норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV;

- надавати контролюючим органам інформацію, відомості про суму коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг), та напрямки їх використання (щодо умовних податкових пільг – які надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільг, у визначеному державою порядку);

- надавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, установлених податковим законодавством;

- виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законодавства з питань оподаткування і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки. Як зазначає Ю. В. Гаруст, податковий агент зобов'язаний дати пояснення, надавати додаткові відомості і документи в ході камеральної перевірки, але тільки такі, які містять відомості, що підтверджують правильність і своєчасність обчислення та сплати податків і зборів [7, с. 84];

- повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на органи державної реєстрації);

- повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця;

- забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених ПК України;

- допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податку та зборів у випадках, установлених ПК України [8].

Права податкового агента та представника прирівнюються до прав платника податку і, відповідно, визначені у ст. 17 ПК України. Так, податковий агент і представник мають право:

- 1) безоплатно отримувати в органах державної податкової служби та в митних органах, у тому числі через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків і зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

- 2) представляти свої інтереси в контролюючих



органах самостійно або через податкового агента, або уповноваженого представника;

3) обирати самостійно, якщо інше не встановлено ПК України, метод ведення обліку доходів і витрат;

4) користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому ПК України;

5) одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит у порядку і на умовах, встановлених ПК України;

6) бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, установленому ПК України;

7) оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення. Варто зазначити, що право на оскарження встановлено ПК України та Кодексом адміністративного судочинства України;

8) вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;

9) на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами. Потрібно зазначити, що право на нерозголошення державної, комерційної, банківської таємниці передбачено, крім ПК України, також іншими законами України, зокрема щодо державної таємниці – Законом України «Про державну таємницю» [9], щодо комерційної таємниці – Господарським кодексом України, Цивільним кодексом України, щодо банківської таємниці – Законом України «Про банк і банківську діяльність»;

10) на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб) у встановленому законом порядку;

11) за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць [10].

Потрібно зазначити, що права податкового агента та представника неповно розкриті у ст. 17 ПК України. Відповідно до п. 17.2 цієї статті податковий агент та представник мають також інші права, передбачені законодавством.

Постає питання розширення прав платника податків, податкового агента та представника в Податковому кодексі України, що і буде позитивною тенденцією щодо зміни підходу до проведення контролюючими органами дій стосовно обмежень прав цих суб'єктів.

Права податкового агента та представника також можна об'єднати в групи : 1) з податкового обліку

(представляти свої інтереси у податкових органах); бути присутнім при проведенні перевірок тощо; 2) щодо сприяння податковому адмініструванню і сплаті податків (використовувати податкові пільги; одержувати відстрочення, розстрочення, податковий кредит тощо); 3) з податкової звітності (одержувати від податкових органів необхідну інформацію; обирати методи ведення податкового обліку; представляти податковим органам пояснення, обґрунтовані відмови; оскаржувати рішення податкових органів; не розголошувати таємницю тощо) [11].

Також необхідно звернути увагу на логіку законодавця при закріпленні суб'єктивних прав і юридичних обов'язків податкових агентів та представників платника податків: спочатку йдуть обов'язки, потім права. Конкретні обов'язки виникають за наявності об'єкта оподаткування та фактів, що породжують обов'язок щодо сплати податку. Пояснюється це природою обов'язку стосовно сплати податків та зборів, що визначається імперативними приписами з боку держави відносно реалізації суб'єктом обов'язку щодо сплати податків і зборів. Отже, саме тому як платник податків, так і податковий агент і представник реалізують насамперед обов'язок, який визначає їх певні права. Податкові правовідносини й реалізація безпосереднього обов'язку щодо сплати податку припускають певне протистояння податкового органу, з одного боку, і платника податків, податкового агента та представника – з іншого. Виходячи з цього, необхідно чітко регулювати межі можливих дій, права та обов'язки кожного зі вказаних суб'єктів податкових правовідносин.

Таким чином, схожість відносин представництва в податковому праві не дає змоги водночас абсолютно ототожнювати податкового агента і представника. Якщо податковий представник діє на підставі угоди, рішення компетентного органу або загального закону, то в основі діяльності податкового агента лежить норма податкового закону, що делегує йому особливі повноваження. На податкового агента покладають обов'язки з обчислення утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, і перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Список використаної літератури

1. Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : спец.12.00.07 / Т. О. Проценко. – К., 2008. – 36 с.
2. Берназюк Я. О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Я. О. Берназюк. – Ірпін, 2004. – 20 с.
3. Марченко В. Б. Податкове право : навчально-методичний посібник / В. Б. Марченко, М. Ф. Легкова. – К. : КНЕУ, 2004. – 225 с.
4. Мазурик О. Ф. Регулювання відносин представництва при справлянні податків та зборів / О. Ф. Мазурик // Держава та регіони / [редкол. : В. Г. Лукашевич (голов. ред.), І. Ю. Антоненко (відп. ред.), С. В. Белькова (відп. ред.) та ін.]. – 2010. – № 1. – С. 160–162. – (Серія «Право»).
5. Майданик Р. А. Проблеми довірчих відносин у цивільному праві / Майданик Р. А. – К. : Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2002. – 502 с.