

*Сидорук Р. А.,**аспірант кафедри адміністративного та фінансового права
Національного університету «Одеська юридична академія»*

ПРАВОВИЙ СТАТУС ПОДАТКОВИХ АГЕНТІВ

Анотація. У статті досліджено правову природу податкових агентів, розглянуто особливості правового статусу податкових агентів при справлянні різних податків. Також зазначено, що недоцільно в податковому законодавстві податкових агентів прирівнювати з платниками податків.

Ключові слова: податкові агенти, правовий статус податкових агентів, платники податків.

Постановка проблеми. Податковий процес включає в себе чимало стадій, у яких беруть участь не лише платники податків, а й інші суб'єкти. Податкові агенти, будучи суб'єктами податкових правовідносин, належать до осіб, які сприяють сплаті податків і зборів. Залучення до механізму оподаткування таких суб'єктів пояснюється намаганням держави спростити цей процес, знизити витрати, пов'язані з адмініструванням податків і зменшити кількість податкових правопорушень. Правова природа податкових агентів не до кінця вивчена в науковій літературі. Із прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПК України) значно розширилось коло податкових агентів та коло правовідносин, у яких вони беруть безпосередню участь, однак прирівнювання податкових агентів до платників податків, відсутність єдиних уніфікованих підходів до інституту податкового агентства зумовлюють існування низки проблем у процесі правозастосування.

У зв'язку з особливим значенням податкових агентів у процесі сплати податків і зборів, вивчення їх правового статусу є предметом дослідження багатьох учених. В одній із робіт навіть уведений у професійний обіг спеціальний термін «податкове агентство» для характеристики податкових правовідносин за участю податкових агентів [1, с. 32–33]. Окремі аспекти цього питання розглядали такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як К.С. Бельський, Д.В. Вінницький, М.В. Жернаков, О.В. Кухар, О.Ф. Мазурик, С.В. Пархоменко-Цироцианц та інші.

Мета статті полягає у визначенні правового статусу податкових агентів, а також у висвітленні особливостей їх участі в податкових правовідносинах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податковим законодавством передбачено, що податкове зобов'язання може бути обчислене як самостійно платником податків, так і контрольним органом. Однак у деяких випадках обов'язок обчислити й перерахувати суму податкового зобов'язання до бюджету покладено на податкових агентів.

Податкові агенти, будучи суб'єктами податкових правовідносин, належать до осіб, які сприяють сплаті податків і зборів. Податкові агенти не можуть виступати самостійними учасниками податкових правовідносин, оскільки, як зазначає Д.В. Вінницький, зобов'язання податкового агента перед публічно-територіальним утворенням повністю зумовлено існуванням зобов'язання платника податків [2, с. 269].

Загальні положення щодо правового статусу податкових агентів закріплені розділом I Податкового кодексу України (далі – ПК України). Так, відповідно до п. 18.1 ст. 18 ПК України податковим агентом визнається особа, на яку ПК України покладається обов'язок із обчислення, утримання з доходів, що

нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені й за рахунок коштів платника податків. Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, установлені ПК України для платників податків. Подібний правовий статус податкових агентів закріплений ПК Російської Федерації, де в ст. 24 зазначено, що податковими агентами визнаються особи, на яких, відповідно до цього Кодексу, покладено обов'язки щодо обчислення, утримання у платника податків і перерахування податків до бюджетної системи Російської Федерації. Податкові агенти мають ті самі права, що і платники податків, якщо інше не передбачено ПК Російської Федерації.

І в українському, і в російському законодавствах податкові агенти фактично прирівняні у правах та обов'язках із платниками податків. Однак така позиція є необґрунтованою, оскільки фактично зумовлює підміну реальних платників податків і ускладнює практику правозастосування. З приводу цього досить слушно зазначає О.Ф. Мазурик, яка наводить такі особливості правового статусу податкових агентів, що дає змогу відмежувати їх від платників 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 за обов'язкової умови – 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 в 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 [3, с. 5].

Правильно вказує С.В. Пархоменко-Цироцианц, що фактично платник податків не стає суб'єктом податкових правовідносин, а делегує цей обов'язок податковому агенту із правовими наслідками, які випливають з цього. Платник податків, який одержує доходи тільки від податкового агента, може ставати суб'єктом податкових правовідносин тільки в разі подання податкової декларації за звітний податковий рік [4].

Податкові агенти, вступаючи до податкових відносин через указівку про це в законі й за наявності фактичних обставин, виконують обов'язок щодо обчислення, утримання та перерахування податків до бюджетів від імені й за рахунок коштів платника податків, однак власної вигоди не отримують. У відносинах із контрольними органами вони є зобов'язаними суб'єктами та мають ідентичні права й обов'язки, що й платники податків, з урахуванням певних особливостей. Стосовно ж платників податків податкові агенти представляють фіскальний інтерес держави та сприяють сплаті податків і зборів, однак владними повноваженнями не наділяються, оскільки їхні функції зводяться лише до належного обчислення, утримання й перерахування податків до відповідних бюджетів, що позбавляє необхідності платника податків розраховувати суму податку та

подавати звітність. Отже, правовий статус податкових агентів характеризується подвійністю.

Про подвійність статусу податкових агентів відзначають також К.С. Бельський, О.В. Кухар, М.В. Жернаков. Професор К.С. Бельський указує, що податкові агенти мають подвійний статус, і зумовлено це передусім тим, що податкові агенти водночас є і платниками податків, й уповноваженими особами, за допомогою яких здійснюється реалізація конституційно-правового обов'язку щодо сплати законно встановлених податків і зборів [5, с. 62]. О.В. Кухар, виділяючи суб'єктів, які посідають певне проміжне місце в ієрархії учасників податкових правовідносин (представники платників, податкові агенти тощо), підкреслює, що їхній статус відображає певну подвійність, коли зумовлюється як виконання обов'язків зобов'язаної особи (платника податку), так і здійснення певних наглядових, контрольних дій, що поєднують його з представниками владної сторони [6, с. 9]. Однак із таким твердженням важко погодитися, оскільки податкові агенти не належать до контрольних органів і владними повноваженнями не наділяються.

Також є суперечливою позиція М.В. Жернакова, який, зазначаючи про подвійність функцій податкових агентів, указує, що відносини податкового агента й платника доцільно зарахувати до одного з видів податкового представництва. На думку вченого, у відносинах податкового агента та платника податку вбачаються риси договірної представництва платника податку, оскільки дії податкового агента вчиняються від імені платника податків у межах повноважень, що визначаються особливостями, пов'язаною зі сплатою податків та зборів і створюють, змінюють чи припиняють права й обов'язки платника податків [7, с. 116]. Таке твердження є необґрунтованим, оскільки представники платників податків і податкові агенти є різними особами та не можуть отожднюватися. Не викликає сумнівів, що платники податків і податкові агенти мають економічний зв'язок, що полягає в тому, що податковий агент має реальну можливість утримати кошти в рахунок виконання податкового обов'язку платника податків. А функції податкового агента можуть бути покладені лише на тих фізичних (самозайнятих) і юридичних осіб, які є джерелами виплати доходу. У цьому випадку у платника податків відсутня альтернатива, як саме сплачувати податок – самостійно чи через податкового агента. А договірне представництво виникає лише на підставі договору та є правом платника податків, який може як самостійно вступати в податкові правовідносини, так і через свого представника.

Варто зазначити, що податкових агентів не потрібно прирівнювати з поняттям «джерело виплати доходу», оскільки сам по собі статус джерела виплати доходів платнику податків не передбачає наявності в нього обов'язку обчислити, утримати та перерахувати податок до бюджету. Тільки в випадках покладення на них таких обов'язків законом податкові агенти будуть визнаватися джерелом виплати доходу.

Особливістю участі податкових агентів у податкових правовідносинах є те, що вони володіють тими самими правами й обов'язками, що і платники податків, однак їхній правовий статус не може бути абсолютно тотожним. Основу правового статусу податкових агентів становить система його основних обов'язків: 1) обов'язок обчислити суму податкового зобов'язання; 2) обов'язок утримати податок із доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику податків; 3) обов'язок перерахувати податки до відповідного бюджету.

Крім того, не менш важливим обов'язком податкового агента є обов'язок щодо ведення податкового обліку та подання податкової звітності. Недарма, відповідно до ст. 47 ПК України,

податкові агенти належать до осіб, які несуть відповідальність за складення податкової звітності.

Суттєвим досягненням ПК України є встановлення фінансової відповідальності податкових агентів за неналежне виконання своїх обов'язків. До таких осіб можуть бути застосовані фінансові санкції у вигляді штрафу та (або) пені. Відповідно до п. 127.1 ст. 127 ПК України, за ненарахування, неутримання та/або несплату (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків тягнуть за собою накладення штрафу. У коментарі до ПК України вказується, що суб'єктом, що вчинює правопорушення, є платник податків або податковий агент. Оскільки наявність обов'язку й перерахування податків до відповідного бюджету від імені й за рахунок коштів платника податків є ознакою податкового агента, фактично суб'єктом цього правопорушення є саме податкові агенти [8]. Однак ПК України у вище зазначеній статті до відповідальних осіб зараховує і платників податків. Це зумовлено тим, що в ПК України відсутні єдині підходи щодо правового регулювання податкових правовідносин за участю податкових агентів. Ці питання вирішуються диференційовано щодо кожного з податків.

Установлення у ПК України відповідальності податкових агентів за неналежне виконання своїх обов'язків є необхідною гарантією сплати грошових зобов'язань і гарантією забезпечення прав платників податків.

Особливості участі податкових агентів при сплаті окремих податків регламентується відповідним розділом ПК України. Однак законодавець пішов шляхом звуженого тлумачення поняття «податковий агент» і визначив його лише щодо податку на доходи фізичних осіб (пп. 14.1.180 п. 14.1 ст. 14 ПК України).

Крім того, відповідно до ст. 162 ПК України, до платників податків, окрім фізичних осіб (резидентів, нерезидентів), належать також податкові агенти, що є помилковим. Тому вважаємо за необхідне внести зміни до ПК України та виключити податкових агентів із числа платників податків.

Податковий агент, обчислюючи податок на доходи фізичних осіб, виходить із бази оподаткування та чинних ставок. Так, відповідно до пп. 168.1.1 п. 168 ст. 168 ПК України, податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в ст. 167 ПК України. Крім того, при визначенні бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах (ст. 164 ПК України). Якщо оподатковуваний дохід надається в негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання) (пп. 168.1.4 п. 168.1 ст. 168 ПК України).

ПК України чітко виділяє осіб, які є податковими агентами, при виплаті заробітної плати. Так, відповідно до ст. 171 ПК України, особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку. Особою, відповідальною за нарахування, утримання і сплату (перерахування) до бюджету податку з інших доходів, є: а) податковий агент – для оподатковуваних доходів із джерела їх походження в Україні; б) платник податку – для іноземних доходів і доходів, джерело виплати яких належить особам, звільненим від обов'язків нарахування, утримання або сплати (перерахування) податку до бюджету.

Платник податку, котрий отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, та іноземні доходи, зобов'язаний включити суму таких доходів до загального річного оподаткованого доходу й подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року, а також сплатити податок із таких доходів. Особою, яка не є податковим агентом, вважається нерезидент або фізична особа, яка не має статусу суб'єкта підприємницької діяльності або не є особою, котра перебуває на обліку в контрольних органах як особа, що провадить незалежну професійну діяльність. (пп. 168.2.1–168.2.2 п. 168.2 ст. 168 ПК України).

Податкові агенти, беручи участь у податкових правовідносинах, можуть представляти інтереси як контрольних органів, так і платників податків. Якщо податковий агент сприяє реалізації права платника податків на податкову соціальну пільгу, чітко простежується представництво інтересів платника податків. Так, платник податку подає податковому агенту (роботодавцю) заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги. Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право.

Варто зазначити, що податкове законодавство не передбачає щорічного подання заяви про надання податкової соціальної пільги. До такого висновку дійшов також Київський адміністративний апеляційний суд у своїй ухвалі від 28.03.2013 р. у справі № 2а-4901/12/1070. Так, колегією суддів встановлено, що наведені в п. 169.1 ПК України податкові соціальні пільги не є новими, оскільки були передбачені ст. 6 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб», який діяв до 01 січня 2011 р. ПК України й Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» не визначають періодичність подання таких заяв, а лише вказують на те, що нарахування податкової соціальної пільги припиняється в разі подання заяви про відмову від такої пільги, а також припинення обставин, які надавали особі право на застосування цієї пільги [9].

Необхідно зазначити, що нотаріуси, порівняно із Законом «Про податок на доходи фізичних осіб», який утратив чинність, не визнаються податковими агентами. Зарахування їх до податкових агентів призводило до значної кількості спорів, пов'язаних із обчисленням податків. ПК України усунув цю колізію й поклав на нотаріусів обов'язок щоквартально подавати до контрольного органу інформацію про посвідчені договори купівлі-продажу (міни) рухомого та нерухомого майна, а також інформацію про вартість кожного договору й суму сплаченого податку в порядку, установленому розділом IV ПК України для податкового розрахунку. У такому випадку сума податку визначається й самостійно сплачується через банківські установи особою, яка продає або обмінює з іншою фізичною особою нерухоме чи рухоме майно, – до нотаріального посвідчення договору купівлі-продажу, міни. Крім того, якщо стороною договору купівлі-продажу, міни об'єкта нерухомого чи рухомого майна є юридична особа чи фізична особа-підприємець, така особа є податковим агентом платника податку щодо нарахування, утримання та сплати (перерахування) до бюджету податку з доходів, отриманих платником податку від такого продажу (обміну) (ст. ст. 172–173 ПК України).

Якщо об'єкт рухомого майна продається (обмінюється) за посередництвом юридичної особи (її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу) або представництва нерезидента чи фізичної особи-підприємця, такий посередник виконує функції податкового агента стосовно подання до контрольного органу інформації про суму доходу та суму сплаченого до бюджету податку в порядку і строки, установлені для податкового

розрахунку, а платник податку під час укладення договору зобов'язаний самостійно сплатити до бюджету податок із доходу від операцій із продажу (обміну) об'єктів рухомого майна (пп. 173.3 п. 173 ст. 173 ПК України).

У податковому законодавстві також чітко виділяються особи, які є податковими агентами при справлянні туристичного збору. Відповідно до пп. 268.5.1 п. 268 ст. 268 ПК України, згідно з рішенням сільської, селищної та міської ради, справляння збору може здійснюватися: а) адміністраціями готелів, кемпінгів, motelів, гуртожитків для приїжджих та іншими закладами готельного типу, санаторно-курортними закладами; б) квартирно-посередницькими організаціями, які направляють неорганізованих осіб на поселення в будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму; в) юридичними особами або фізичними особами-підприємцями, які уповноважуються сільською, селищною або міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Податкові агенти справляють збір під час надання послуг, пов'язаних із тимчасовим проживанням (ночівлею), і зазначають суму сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання.

Податковий агент, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що надає послуги з тимчасового проживання (ночівлі) не за місцем реєстрації такого податкового агента, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як податкового агента туристичного збору в контрольному органі за місцезнаходженням підрозділу (пп. 268.7.2 п. 268.7 ст. 268 ПК України).

У ПК України відсутні єдині засади використання терміна «податковий агент» при справлянні інших податків (податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість). Функції податкових агентів у таких випадках покладаються, як правило, на резидентів. Так, резиденти, які надають агентські, довірчі, комісійні й інші подібні послуги з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь тільки певного нерезидента (у тому числі проведення переговорів щодо суттєвих умов і/або укладення договорів з іншими резидентами від імені й на його користь), під час виплати такому нерезиденту утримують і перераховують до відповідного бюджету податок із доходу, отриманого таким нерезидентом із джерел в Україні, визначений у порядку, передбаченому для оподаткування прибутків нерезидентів, що провадять діяльність на території України через постійне представництво. При цьому такі резиденти не підлягають додатковій реєстрації в контрольних органах як платники податку (пп. 141.4.8 п. 141.4 ст. 141 ПК України).

Крім того, є випадки, коли агентські функції, окрім резидентів, виконують нерезиденти. Відповідно до пп. 141.4.2 п. 141 ст. 141 ПК України, резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок із таких доходів, зазначених у пп. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 ПК України, за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у пп. 141.4.3–141.4.6 п. 141.4 ст. 141 ПК України) їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резидентів осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

Висновки. Незважаючи на те, що український законодавець формально прирівняв податкових агентів і платників податків, фактично ці суб'єкти не є тотожними. Необхідною умовою участі податкових агентів у податкових правовідносинах є обов'язкова наявність платників податків. Основу правового статусу податкових агентів становить триада його основних обов'язків: 1) обов'язок обчислити суму податкового зобов'язання; 2) обов'язок утримати податок із доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику податків; 3) обов'язок перерахувати податки до відповідного бюджету. Отже, необхідно внести зміни до ПК України й усунути положення, у яких платники податків прирівнюються з податковими агентами.

Крім того, податкових агентів не варто ототожнювати з поняттям «джерело виплати доходу», оскільки сам по собі статус джерела виплати доходів платнику податків не передбачає наявності в нього обов'язку обчислити, утримати та перерахувати податок до бюджету. Лише за прямої вказівки в законі щодо обов'язку обчислити, утримати та перерахувати податок до бюджету податкові агенти будуть визнаватися джерелом виплати доходу.

Недоліком ПК України є те, що в ньому відсутні єдині застави використання терміна «податковий агент» при справлянні окремих податків. Зокрема, законодавець, сформулювавши у ст. 18 ПК України загальні положення щодо статусу податкового агента, використовує його лише при справлянні туристичного збору й податку на доходи фізичних осіб, а в розділі IV ПК України податкових агентів зараховує до платників податку на доходи фізичних осіб, що є неправильним. При справлянні податку на прибуток підприємств термін «податковий агент» законодавцем не використовується, а виділяються особи, відповідальні за утримання та перерахування податку до бюджету.

Література:

1. Незамайкин В.Н. Налогообложение юридических и физических лиц / В.Н. Незамайкин, И.Л. Юринова. – М. : Экзамен ; СПС КонсультантПлюс, 2004. – 446 с.
2. Винницький Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права : дисс. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Д.В. Винницький. – Екатеринбург : Уральская государственная юридическая академия, 2003. – 436 с.

3. Мазурик О.Ф. Правовой статус податкового агента: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Административное право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О.Ф. Мазурик ; Класичний приватний ун-т. – Запоріжжя, 2004. – С. 15.
4. Пархоменко-Цироцианц С.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Административное право і процес; фінансове право; інформаційне право» / С.В. Пархоменко-Цироцианц ; Одеська національна юридична академія. – О., 2005. – 18 с.
5. Финансовое право : [учебник] / [К.С. Бельский и др.] ; под ред. С.В. Запольского. – М. : Российская академия правосудия; Эксмо, 2006. – 640 с.
6. Кухар О.В. Стівідношення принципів консолідації та індивідуалізації при виконанні податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Административное право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О.В. Кухар ; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2006. – С. 25.
7. Жернаков М.В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування : [монографія] / М.В. Жернаков. – Х. : Право, 2006. – 144 с.
8. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів ; заг. ред. М.Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України ; Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.
9. Ухвала Київського адміністративного апеляційного суду від 28.03.2013 р. у справі № 2а-4901/12/1070 // Єдиний державний реєстр судових рішень України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua>.

Сидорук Р. А. Правовой статус налоговых агентов

Аннотация. В статье исследована правовая природа налоговых агентов, рассмотрены особенности правового статуса налоговых агентов при взимании различных налогов. Также отмечено, что нецелесообразно в налоговом законодательстве налоговых агентов приравнивать с налогоплательщиками.

Ключевые слова: налоговые агенты, правовой статус налоговых агентов, налогоплательщики.

Sydoruk R. The legal status of tax agents

Summary. The article studied the legal nature of tax agents, the features of the legal status of tax agents in collecting various taxes. It is also noted that it is inappropriate to tax legislation agents equated with taxpayers.

Key words: tax agents, legal status of tax agents, taxpayers.