

## Збирачі податків і зборів як факультативні суб'єкти податкових правовідносин

**В.І. Теремецький**  
кандидат юридичних  
наук, доцент,  
Харківський  
національний  
університет внутрішніх  
справ

*У статті розглянуто роль одного з факультативних суб'єктів податкових правовідносин у податковому процесі. На підставі аналізу вітчизняного законодавства здійснено спробу довести існування такого суб'єкта податкових відносин, як збирач податків і зборів, визначити його правовий статус. Запропоновано внести зміни до Податкового кодексу України.*

*В статье рассмотрена роль одного из факультативных субъектов налоговых правоотношений в налоговом процессе. На основании анализа отечественного законодательства предпринята попытка доказать существование такого субъекта налоговых отношений, как сборщик налогов и сборов, определить его правовой статус. Предложено внести изменения в Налоговый кодекс Украины.*

*The article examines the role of one of the optional subjects of tax relations in the tax process. On the basis of national legislation an attempt to prove the existence of such a participant of tax relationship as collector of taxes and fees, to determine the legal status of collectors gifts and fees. Proposed amendments to the Tax Code of Ukraine.*

**Ключові слова:** податкові правовідносини, суб'єкт, учасник, збирач податків і зборів, платник податку, податковий агент.

### **Постановка проблеми**

Податково-правовий статус факультативних суб'єктів не є основною категорією податкового права, але від його сутності, змісту та правового закріплення залежить ефективність реалізації своїх податкових обов'язків платниками податків. Зміст податково-правового статусу факультативних суб'єктів податкових правовідносин становлять права та обов'язки, а також юридична відповідальність, через закріплення яких держава встановлює, регулює та охороняє суспільні відносини у сфері оподаткування.

Зазвичай науковців цікавили лише основні суб'єкти податкових правовідносин (платники податків, податкові агенти, контролюючі органи), а дослідженню правового статусу так званих факультативних суб'єктів не приділялося належної уваги. Це можна пояснити тим, що після кодифікації податкового законодавства з'явилося багато актуальніших для вирішення проблем, зокрема у

практичних сферах реалізації податкового права.

Певні дослідження в цьому напрямі в Україні вже здійснювалися, але проблема суб'єктного складу окремих учасників податкових правовідносин і визначення їх правового статусу після кодифікації вітчизняного податкового законодавства набувають нової актуальності.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Суттєвий вплив на з'ясування проблем, що стосувались визначення правового статусу збирачів податків і зборів, мали дослідження С.С. Мошкова, Н.В. Елізарової, А.В. Бризгаліна, В.Ф. Євтушенка, С.Г. Пепеляєва, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенка, Т.В. Калінеску, М.Ф. Легкової, В.Б. Марченко та інших учених.

### **Не вирішені раніше частини загальної проблеми**

Нові роботи у цій сфері мають бути присвячені дослідженню суб'єктного статусу осіб, що займають найнижчу по-

зицію у вертикальній ієрархії суб'єктів податкових правовідносин, та визначення ролі, яку вони відіграють у податковому процесі.

Сформульовані в статті висновки є новими в галузі дослідження. Перша проблема в означеній сфері торкається неусталеної термінології. Це призвело до того, що не склалося єдиної назви для групи суб'єктів, що відіграють другорядну (допоміжну) роль у податковому процесі. Друга – поверхневий рівень досліджень. Слід зазначити, що більшість науковців присвятили свої дослідження основним суб'єктам податкових правовідносин, не вбачаючи в них перспективу або через брак емпіричного матеріалу, якого дійсно небагато.

#### **Формулювання цілей статті**

Метою статті є підтвердження фактичного існування у вітчизняному податковому процесі збирачів податків і зборів, визначення їх правового статусу, формулювання пропозицій щодо внесення змін до податкового законодавства на підставі отриманих результатів.

#### **Виклад основного матеріалу дослідження**

Формальними інститутами в системі податкових відносин, на думку С.С. Мошкова, є «податкові інформатори» (банки й біржові брокери та інші платники податків), «податкові контролери» (незалежні аудитори, які перевіряють звітність банків, страхових компаній, бірж тощо) [1, с. 10]. Тільки фінансові органи та органи внутрішніх справ виокремлює Н.В. Єлізарова [2, с. 46]. До осіб, що сприяють сплаті податків, А.В. Бризгалін відносить банки, податкових агентів, збирачів податків і деяких інших [3, с. 404-405]. До групи учасників податкових правовідносин, що діють в інтересах інших осіб (у сторонньому інтересі), В.Ф. Євтушенко включає представників платників податків (податкових агентів), податкових агентів, збирачів податків, банки, органи реєстрації, експертів, спеціалістів, перекладачів, понятих і свідків [4, с. 36].

Розгорнуту класифікацію саме фактативних учасників податкових пра-

вовідносин подає С.Г. Пепеляєв. До неї увійшли:

1) особи, що забезпечують перерахування та збір податків: банки, збирачі податків і зборів;

2) особи, що надають професійну допомогу: представники, податкові консультанти;

3) правоохоронні органи (органи податкової поліції);

4) особи, що надають необхідні дані: нотаріуси, реєстраційні органи, органи ліцензування;

5) особи, які беруть участь у заходах податкового контролю: судді, нотаріуси, реєстраційні органи, процесуальні особи [5, с. 163].

Вважаємо, що остання класифікація є більш детальною та обґрунтованою. До того ж, із назви першої класифікаційної групи, до якої вчений відніс банки й збирачів податків і зборів, впливає головна характеристика суб'єктів, що її складають, тобто забезпечення збору та перерахування податків.

Учасники податкових правовідносин, наведені в інших групах цієї класифікації, знайшли своє місце й у вітчизняному податковому процесі. Усі вони мають належним чином закріплений правовий статус, окрім одного – збирача податків і зборів.

Своєрідним історичним аналогом збирачів податків були відкупщики, у ролі яких у минулому зазвичай виступали окремі представники влади або заможні особи, які з власних коштів вносили в державну казну певну грошову суму. Результатом цього було здобуття ними санкціонованого державою права збирати податки на певній території на свою користь.

Слід звернути увагу на те, що платники податків за загальним правилом самостійно виконують обов'язки з обчислення сум податків і сплаті відповідних коштів збирачам податків. Обов'язок останніх зводиться лише до прийняття цих коштів і перерахування до бюджету, на відміну від податкових агентів, які зобов'язані обчислювати, утримувати та перераховувати такі кошти. На жаль, чинне законодавство

про податки і збори не містить положень, що прямо передбачають залучення організацій або фізичних осіб до виконання обов'язків збирачів податків.

Що стосується зарубіжного досвіду, то, наприклад, у Болгарії на місцевому рівні збирання податків, такс тощо здійснюється, окрім чиновників податкового відомства, посадовцями адміністрацій громад та іншими посадовцями, які не є службовцями податкової адміністрації. У США Служба внутрішніх прибутків використовує послуги приватних компаній, що займаються розшуком неплатників за кредитними картами з метою стягнення податкової заборгованості. У Китаї законодавство надає податковим органам право покладати, на підставі доручення, на окремих осіб стягування дрібних податків, а також здійснення інших дій, пов'язаних із оподаткуванням [6, с. 281].

Хоча науковці не заперечують проти існування такої категорії як «збирач податків», спробуємо остаточно визначити теоретичну важливість і практичну необхідність існування цього суб'єкта.

Головна відмінність збирачів податків і зборів від інших учасників податкових правовідносин полягає в тому, що вони проводять прийом або стягування податків (попутно контролюючи правильність їх обчислення), зараховуючи їх суми на свій рахунок або у свою касу.

Податкові органи, на відміну від збирачів, податки не стягують, а лише контролюють правильність їх обчислення, повноту і своєчасність сплати. Податкові агенти не контролюють правомірність дій платників податків, а самі виконують обов'язки з обчислення, утримання та перерахування податків. Банки як розрахунково-касові центри також не контролюють виконання платниками податків їх податкових обов'язків, а лише виконують платіжні доручення платників податків та інкасові доручення податкових органів. Державні органи, що контролюють правильність обчислення та повноту сплати податків і зборів, але не уповноважені приймати та стягувати податки, також не відносяться до збирачів податків.

Отже, є підстави стверджувати, що абстрактна категорія «збирачі податків» може існувати. Залишилося лише знайти реальних учасників податкових правовідносин, які відповідають вищенаведеним функціям.

Згідно з ч. 5 ст. 57 Податкового Кодексу України «фізичні особи – платники податків повинні сплачувати податки і збори, що встановлені цим Кодексом, через установи банків та поштові відділення. У разі коли зазначені особи проживають у сільській (селищній) місцевості, вони можуть сплачувати податки і збори через каси сільських (селищних) рад за квитанцією про прийняття податків і зборів, форма якої встановлюється центральним органом державної податкової служби» [7]. Аналіз положень цієї статті доводить, що законодавець передбачає участь у податковому процесі певних учасників, а саме: відділення зв'язку та фінансові органи сільських (селищних) рад. Спробуємо методом виключення з'ясувати суб'єктний статус наведених органів.

Під платниками податків законодавець розуміє фізичних осіб (резидентів і нерезидентів України), юридичних осіб (резидентів і нерезидентів України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів згідно з Податковим кодексом України (ст. 15) [7].

Відповідно до ч. 1 ст. 18 Податкового кодексу України податковим агентом визнається особа, на яку Податковим кодексом покладається обов'язок із обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків [7].

Можна з упевненістю стверджувати, що специфічні обов'язки, які покладено на відділення зв'язку та фінансові органи сільських (селищних) рад, не збігаються з обов'язками платників податків і подат-

кових агентів. Не відносяться вони й до контролюючих органів, натомість цілком відповідають вищенаведеній категорії «збирачі податків», що одразу визначає цілу низку проблем, які потребують наукового вирішення.

Ми вважаємо, що законодавцю треба уточнити обов'язки податкового агента або визнати, що збирачі податків існують у вітчизняному правовому полі та встановити в Податковому кодексі України правове положення збирачів податків. Неврегульованість основ їхнього правового статусу може спричинити законодавчі прогалини, унаслідок чого належне виконання обов'язків цієї категорією учасників податкових правовідносин не буде гарантовано.

Починати роботу щодо врегульованості діяльності збирачів податків слід із формулювання визначення «збирачі податків».

Так, І.І. Кучеров вважає, що збирачі податків – це суб'єкти публічного або приватного права, на яких відповідно до законодавства покладається обов'язок приймати від платників податків кошти на сплату податків і перераховувати їх до бюджету [6, с. 281]. Думки інших науковців із цього питання конструктивно не відрізняються: «особи, які збирають податки, виступають як уповноважені органи і посадові особи, які здійснюють приймання коштів від платників (або їх агентів) в рахунок сплати податків і зборів» [8, с. 87]; «особи, що здійснюють приймання таких коштів від платників податків (зборів), контролюють їхню сплату і перераховують до бюджету на основі податково-правових або інших норм» [9, с. 67]. Дещо спірним є таке визначення: «складальники податків і зборів – уповноважені органи (державні, місцевого самоуправління) і посадовці, які здійснювали прийом від платників податків засобів на сплату податків і зборів і перерахування їх до бюджету» [10, с. 53-53]. Але нашу увагу привернула не юридична конструкція визначення, а помилки перекладу. Так, словосполучення «сборщик налога» має тільки одну форму перекладу з російської мови стосовно закладеного змісту – «збирач податку» [11, с. 110].

Підсумовуючи зазначене, збирачами податків і зборів слід вважати уповноважені органи і посадових осіб, на яких законодавством покладається обов'язок приймати від платників податків і зборів кошти на сплату податків і зборів та перераховувати їх до бюджету. Вищенаведене визначення пропонуємо включити до Податкового кодексу України шляхом упродовження статті 19-1 «Збирачі податків і зборів».

Слід визначити та нормативно закріпити правовий статус збирачів податків. Як вказує К.Г. Костикова, у зміст правового статусу учасників правовідносин входять їх права та обов'язки, а також система гарантій, що забезпечують їх реалізацію [12, с. 12-14].

Виходячи із визначення, у збирачів податків є два основні обов'язки:

1) приймання, у встановлених законодавством випадках, обов'язкових платежів;

2) перерахування отриманих платежів до бюджету в терміни, визначені законодавством.

Щодо першого обов'язку сумнівів не виникає, натомість із другого випливає необхідність встановлення законодавцем певних строків, у рамках яких має відбутися перерахування коштів, отриманих від сплати податку (збору) до бюджету. І відповідно постає необхідність передбачення заходів примусу до порушників цих строків.

Як відомо, суб'єктами податкового правопорушення є платники податків, податкові агенти, та/або їх посадові особи, а також посадові особи контролюючих органів (ч. 1. ст. 109 Податкового кодексу України) [7]. Нині через неврегульованість правового статусу збирачів податків і зборів виникла ситуація, що скоєна ними дія чи бездіяльність, яка фактично підпадає під визначення «податкове правопорушення», не утворює складу правопорушення через відсутність такого важливого елемента як суб'єкт правопорушення.

Найпростіший шлях виправлення цієї прогалини в законодавстві полягає у визнанні на рівні Податкового кодексу Ук-

раїни існування в податковому процесі збирачів податків і зборів, окресленні їх обов'язків та зрівнянні в правах із платниками податків. За таких умов недотримання збирачем податків і зборів установлених строків перерахування платежів буде підпадати під дію ст. 126 Податкового кодексу України «Порушення правил сплати (перерахування) податків».

### **Висновки**

Підсумовуючи вищевикладене, пропонуємо внести зміни до Податкового кодексу України шляхом доповнення його статтею 19-1 «Збирачі податків і зборів» такого змісту:

«Стаття 19-1. Збирачі податків і зборів

19-1.1. Збирачами податків і зборів визнаються уповноважені органи та посадові особи, на які цим Кодексом покладається обов'язок приймати від платників податків і зборів кошти на сплату податків і зборів та перераховувати їх до бюджету.

19-1.2. Збирачі податків і зборів зобов'язані:

19-1.2.1. приймати, у встановлених законодавством випадках, обов'язкові платежі від платників податків та їх представників;

19-1.2.2. перераховувати отримані платежі до бюджету, в терміни, визначені законодавством.

19-1.3. Збирачі податків і зборів прирівнюються в правах до платників податків та несуть відповідальність, передбачену для платників податків».

На нашу думку, перспективним напрямом подальших досліджень у цій сфері стане визначення чітких та обґрунтованих строків, достатніх для виконання збирачами податків і зборів покладених на них обов'язків, і закріплення цих строків у законодавстві. Вважаємо за доцільне в подальшій роботі акцентувати увагу на дослідженні порушених питань.

### **Список використаних джерел**

1. *Мошков С.С.* Налоговые отношения в условиях реформирования современной российской налоговой системы : автореф. дисс. ... канд. эконом. наук : 08.00.10 / С.С. Мошков. – Йошкар-Ола, 2010. – 18 с.
2. *Елизарова Н.В.* Налоговое право : учеб. / Н.В. Елизарова. М. : МИЭМП, 2010. – 204 с.
3. *Налоги и налоговое право : учеб. пособ. / под ред. А.В. Брызгалина.* – М. : Атлантика-Пресс, 1997. – 532 с.
4. *Евтушенко В.Ф.* Правовое положение налоговых агентов : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / В.Ф. Евтушенко – М., 2006. – 182 с.
5. *Налоговое право : учебник / отв. ред. С.Г. Пепеляев.* – М. : Юристъ, 2005. – 591 с.
6. *Кучеров И.И.* Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : монография. / И.И. Кучеров. – М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Том 1. – С. 3248.
8. *Легкова М.Ф.* Податкове право : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / М.Ф. Легкова, В.Б. Марченко. – К. : КНЕУ, 2004. – 225 с.
9. *Податкове право : навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін. / за ред. Н.П. Кучерявенка.* – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.
10. *Основи оподаткування : навч. посіб. / Т.В. Калінеску, О.М. Антіпов, Г.М. Бурлуцька та ін.; кер. авт. кол. і наук. ред. проф. Т.В. Калінеску.* – Луганськ : Вид-во СЛУ ім. В. Даля, 2007. – 535 с.
11. *Фінансово-правовий словник / укл. В.В. Безугла, О.Д. Василик, Л.К. Воронова та ін.* – К., 1993. – 136 с.
12. *Костикова Е.Г.* Правовой статус налогоплательщиков-организаций : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Е.Г. Костикова. – Саратов, 2001. – 24 с.