

УДК 347.73

ФІНАНСОВО-ПРАВОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПОДАТКОВОГО АГЕНТА



Косиця Ольга Олексіївна,

канд. юрид. наук,

ст. викладач кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права,

Київський національний торговельно-економічний університет

У статті зосереджено увагу на наукових та практичних підходах до юридичної відповідальності податкового агента та особливостей притягнення його до фінансово-правової відповідальності згідно законодавства України.

Проаналізовано правові та теоретичні засади фінансової та адміністративної відповідальності податкового агента. Також було проведено аналіз судової практики з питань застосування податкового законодавства з питань порушення податковим агентом правил ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків.

Проведене дослідження дає підстави припускати, що відповідальність за порушення податкового законодавства як і фінансова відповідальність поєднує право відновлювальну та штрафну моделі юридичної відповідальності. До податкових агентів, які допустили ненарахування, неутримання та/або несплату (неперерахування) податку на доходи фізичних осіб до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, застосовується фінансова відповідальність, пеня та адміністративна відповідальність. Таким чином, застосування фінансової відповідальності спрямовано на покарання конкретного правопорушника (платника податків, податкового агента) у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку, а також на попередження податкових правопорушень.

Ключові слова : податковий агент, фінансова відповідальність, адміністративна відповідальність, кримінальна відповідальність.

Kosytsia O. O. Financial Responsibility of the Tax Agent. The article focuses on the scientific and practical approaches to the legal responsibility of the tax agent and the peculiarities of bringing him to the financial and legal responsibility in accordance with the legislation of Ukraine.

The legal and theoretical principles of financial and administrative liability of the tax agent are analyzed. An analysis of judicial practice on the application of tax legislation on tax agent violations was also made for non-payment, non-payment and / or non-payment (non-transfer) of taxes.

The article leads to suggest that liability for violations of tax legislation as well as financial responsibility combines the right of restorative and penal model of legal liability. To tax agents who have committed non-payment, non-payment and / or non-payment (non-transfer) of the personal income tax before or during the payment of income in favor of another taxpayer, financial liability, penalties and administrative liability apply. Thus, the use of financial responsibility is directed at punishing a particular offender (taxpayer, tax agent) in connection with failure to fulfill his assigned duty, as well as for the prevention of tax offenses.

Keywords : tax agent, financial responsibility, administrative liability, criminal liability.

Постановка проблеми. У сучасних умовах розвитку суспільних відносин в Україні особливе місце посідає юридична відповідальність суб'єктів податкових правовідносин в контексті реалізації податкової політики держави. Тривалий час

увага держави була сконцентрована на матеріально-речових аспектах суспільного розвитку. Сучасні реалії змушують формувати нові підходи до адміністративно-правових відносин взагалі, та до проблем юридичної відповідальності зокрема.

Юридична відповідальність податкового агента через призму його правового статусу як платника податків або представника платника податків є предметом дискусії як науковців так і практиків. Все більше уваги дослідники звертають на необхідність вдосконалення та оновлення інституту податкового агента.

Так, ще й досі в науці залишаються не розкритими питання щодо впливу обов'язків податкового агента на його власний фінансово-економічний стан, не проаналізовано межі у яких на податкового агента може бути покладено обов'язки щодо обчислення, утримання, сплати податків, ведення звітності, беручи при цьому на себе ризики, пов'язані із застосуванням можливих штрафних санкцій, пені за прострочення виконання податкових зобов'язань [1, с. 203].

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Багато науковців приділяли увагу вивченню цієї проблематики, безпосередньо чи опосередковано це дослідження пов'язано з працями: Н. М. Артемова, О. М. Ашмаріної, В. В. Бесчеревних, Г. В. Бех, А. О. Беспалова, Д. В. Вінницького, Л. К. Воронової, Н. В. Воротіної, П. П. Гензеля, О. П. Гетманець, О. М. Горбунової, О. Ю. Грачової, В. Ф. Євтушенко, О. О. Жданова, М. В. Жернакова, С. В. Запольського, О. Б. Кієнко, М. В. Карасьової, О. М. Козиріна, Ю. О. Крохіної, І. Є. Криницького, М. П. Кучерявенка, О. Ф. Мазурик, А. О. Монаєнка, О. А. Ногіної, О. Є. Синявської, Е. Д. Соколової, С. Г. Пепеляєва, М. О. Перепелиці, М. І. Піскотіна, Н. Ю. Пришви, В. О. Радінської, Ю. А. Ровинського, В. І. Теремецький, Н. І. Хімичевої, А. О. Храброва, О. І. Худякова, С. Д. Ципкіна, М. М. Чинчин, І. І. Янжула та інші. Сучасні та фундаментальні дослідження правового статусу суб'єктів податкових правовідносин здійснені в роботах О. Ф. Мазурик «Правовий статус податкового агента» [2], О. О. Головашевича «Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні» [3], А. О. Беспалової «Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні» [4], М. М. Чинчин «Правова

природа податкового адміністрування в Україні» [5].

Метою статті є аналіз наукових та практичних підходів до юридичної відповідальності податкового агента та особливостей притягнення його до фінансово-правової відповідальності згідно законодавства України.

Виклад основного матеріалу.

Податковий кодекс України (ст. 18) [6] (далі – ПК України) визначає податкового агента як особу, на яку покладено 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.

Так, на податкових агентів покладаються публічні обов'язки, а не повноваження, з обчислення, утримання, перерахування податків та податкової звітності [5, с. 65]. Атрибутивною ознакою податкового агента є його стійкий правовий зв'язок із платником податків. Причому, чи йдеться про трудові, цивільно-правові, договірні або інші правовідносини, головним буде наявність фінансових (грошових) взаємовідносин між податковим агентом та платником податків [7, с. 155].

Доктринальну характеристику розмежування статусу податкового представника й податкового агента, та правового статусу податкового агента від платника податків дає Мазурик О. Ф. [2, с. 6], так, набуття прав і обов'язків платника податків має самостійний, безумовний характер, а податковий агент може бути наділений правами й обов'язками у сфері оподаткування при обов'язковій умові – наявності платника податків; 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; для платника податків реалізація податкового обов'язку передбачає облік, сплату й звітність, а для податкового агента – обчислення, утримання й перерахування сум податкового обов'язку платника податків [2, с. 7].

Відносини представництва

характеризується складністю та існують на декількох рівнях :

а. як відносини між представником і особою, яка його представляє;

б. як відносини між представником та іншими суб'єктами податкових правовідносин (у першу чергу, податковими органами). Схожість відносин представництва в податковому праві не дає змоги водночас абсолютно ототожнювати податкового агента та представника. Якщо податковий представник діє на підставі угоди, рішення компетентного органу або загального закону, то в основі діяльності агента лежить норма податкового закону, що делегує йому особливі повноваження. Податковим агентом є особа, на яку покладається обов'язок з обчислення й утримання податку із платника податків та перерахування його у відповідний бюджет. Податкові агенти прирівнюються до платників податку й користуються правами, установленими податковим законодавством для платників податків [2, с.12].

Акцентується увага на тому, що 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. Якщо проблема дієздатності стосовно юридичних осіб особливих труднощів не викликає, і юридична особа може виступати уповноваженим представником з моменту реєстрації, то дієздатність фізичних осіб у податковому праві – одне з найбільш дискусійних питань [2, с. 14].

При цьому Головашевич О. О. також акцентує увагу на необхідності відрізнити податкових агентів від представників платників податків у їх відносинах з податковими органами, тому що обов'язок по утриманню суми податку в платника і перерахуванню її до бюджету покладено на податкових агентів податковим законом, у той час як представник платника податків діє на підставі доручення. Крім того, для виникнення у представника прав і обов'язків стосовно платника податку необхідно його волевиявлення, а права й обов'язки в податкового агента виникають у силу

нормативного акту. Джерелом виплати доходу зобов'язаній особі завжди є податковий агент, проте податковий представник зовсім не обов'язково є таким джерелом [3, с. 10].

В системі юридичної відповідальності традиційно виділяється: адміністративна, кримінальна, цивільно-правова, дисциплінарна і матеріальна відповідальність. Розвиток фінансового та податкового права зумовив виникнення в науці фінансово-правової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності.

Особами, які притягаються до відповідальності за вчинення правопорушень згідно статті 110 ПК України [6] є платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи. До вказаних осіб застосовується фінансова, адміністративна, кримінальна відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Відповідно до пп. «г» п. 176.2 ст. 176 Податкового кодексу України [6] податкові агенти несуть відповідальність у випадках, визначених Податковим кодексом.

За фінансові правопорушення до правопорушника застосовуються фінансові санкції – це міри державного примусу, що передбачені фінансово-правовими нормами, і покладають на правопорушника додаткові обов'язки у вигляді фінансових штрафів і пені. Інакше кажучи, фінансово-правові санкції – це міри фінансово-правової відповідальності. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства виступає в формі: а) стягнення всієї суми укритего або заниженого платежу в бюджету у формі податку; б) штрафу (що накладається фіскальними органами); в) пені, що стягується з платника за затримку внесення податку [8].

Притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх

посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності (п. 112.1 ст. 112 Податкового кодексу) [6].

Пунктом 127.1 ст. 127 Податкового кодексу [6] передбачено, що ненарахування, неутримання та/або несплата (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 в розмірі 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. Ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 50 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Крім того дії, передбачені абз.1 пункту 127.1 ст. 127, вчинені протягом 1095 днів втретє та більше, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Проте передбачені штрафи не застосовуються, коли ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податку на доходи фізичних осіб самостійно виявляється податковим агентом при проведенні перерахунку цього податку, передбаченого п. 169.4 ст. 169 Податкового кодексу, та виправляється в наступних податкових періодах протягом податкового (звітного) року.

Відповідно до ст. 163 прим. 4 Кодексу про адміністративні правопорушення [9] неутримання або неперерахування до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб при виплаті фізичній особі доходів, перерахування податку на доходи фізичних осіб за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), неповідомлення або несвоєчасне повідомлення державним податковим інспекціям за встановленою формою відомостей про доходи громадян, – тягне за собою попередження або накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян - суб'єктів

підприємницької діяльності у розмірі від двох до трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Враховуючи вищевикладене, до податкових агентів, які допустили ненарахування, неутримання та/або несплату (неперерахування) податку на доходи фізичних осіб до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, застосовується фінансова відповідальність, пеня та адміністративна відповідальність.

Особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер. Зміст компенсаційної ознаки полягає в необхідності відшкодування збитків держави та органів місцевого самоврядування внаслідок неотримання надходжень податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів [10]. Поряд із цим застосування відповідальності спрямовано на покарання конкретного правопорушника (платника податків, податкового агента) у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку, а також на попередження податкових правопорушень.

Податковий агент є безпосереднім суб'єктом вказаного адміністративного правопорушення. Проте санкція статті має бути більш відповідною фінансово-правових санкціям.

Склад податкового правопорушення, що виявляється у порушенні правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати передбачений статтею 127 ПК України [6]. Санкції статті є безумовно фінансові, а саме відсоток (25) до суми податку, що підлягає нарахуванню і сплаті.

Відповідальність за порушення правил сплати (перерахування) податків (ст. 126 ПК України) передбачена у разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання протягом строків, визначених ПК України, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах: при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 10

відсотків погашеної суми податкового боргу; при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу.

У разі порушення платником податків строку сплати до бюджету узгодженого грошового зобов'язання, передбаченого абзацом другим підпункту 222.1.2 пункту 222.1 статті 222 ПК України, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу в розмірі 20 відсотків суми такого грошового зобов'язання [6].

Притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності (п. 112.1. ст. 112 Податкового кодексу) [1, с. 247].

Гетманцев Д. О. та колектив авторів звертають увагу на дуже важливе питання, пов'язане безпосередньо з відповідальністю податкових агентів – відповідальність самих платників податку. Цікавою є відмінність підходів податкового законодавства, яке повністю звільняє платників від будь-якої відповідальності у випадку здійснення виплати податковим агентом доходу платнику без сплати податку з доходів фізичних осіб (абз. 1 п.127.1). При цьому неважливо, чи були дії агента та платника узгодженими. В будь-якому разі платник звільняється від податкової відповідальності. Натомість у кримінальному праві можлива співучасть платника і податкового агента, яка в такому разі буде кваліфікуючою ознакою і збільшуватиме розміри призначуваного покарання [1, с. 248].

Колегія суддів Вищого адміністративного суду України, враховуючи позицію колегії суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України, викладеної в постанові від 10.11.2015 року (справа №21-2919а15) в ухвалі Вищого Адміністративного Суду України від 04 липня 2017 року у справі К/800/16267/16 [11] зазначає наступне.

Згідно підпункту 126.1 статті 126 ПК України у разі, якщо платник податків не сплачує узгоджену суму податкового зобов'язання та/або авансових внесків з податку на прибуток підприємств протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах: при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу; при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу [6].

В той же час, пунктом 127.1 статті 127 ПК України передбачено, що не нарахування і неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом. До або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, - тягне за собою накладення штрафу у розмірі 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. Ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів, - тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 50 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. Дії передбачені абзацом першим цього пункту, вчинені протягом 1095 днів втретє та більше, - тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. Положення статті 126 ПК України щодо застосування штрафної санкції застосовується у випадку, коли має місце несвоєчасність сплати платником податків узгодженої суми грошового зобов'язання. При цьому розмір такої санкції прямо залежить від часу затримки такої сплати. Тобто, у разі, якщо платник податків не сплачує суми самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом строків, передбачених ПК України, такий платник податків притягується до відповідальності відповідно до статті 126 ПК України [11].

Положення статті 127 ПК України встановлюється як міра відповідальності, яка

покладається на платника податків, в тому числі і на податкового агента, саме за несплату (неперерахування) податків, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, при чому відповідність розміру штрафних санкцій за вчинення такого порушення визначається (обчислюється) не з часу затримки такої несплати, як передбачено статтею 126 ПК України, а з кількості разів допущених таких порушень протягом певного періоду часу. Тобто склад порушення передбачає, що нарахування, сплата чи утримання податку не відбулися до чи на момент виплати доходу. Як встановлено судами попередніх інстанцій, підставою для прийняття оскаржуваного позивачем податкового повідомлення-рішення стали обставини несплати платником до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб під час виплати доходів. Але, фактично позивачем суми податку сплачено. Таким чином, має місце одне триваюче правопорушення, а відтак за його вчинення державна податкова інспекція мала б застосувати до позивача штрафні санкції в розмірі 25 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до

бюджету. Інших правопорушень (нарахування і неутримання) під час проведення перевірки відповідачем, які б слугували підставами для прийняття рішення про застосування більших розмірів штрафних санкцій (50 % та 75 %) судами встановлено не було та не підтверджується матеріалами справи [11].

Висновки. Отже, відповідальність за порушення податкового законодавства як і фінансова відповідальність поєднує право відновлювальну та штрафну моделі юридичної відповідальності. До податкових агентів, які допустили ненарахування, неутримання та/або несплату (неперерахування) податку на доходи фізичних осіб до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, застосовується фінансова відповідальність, пеня та адміністративна відповідальність. Таким чином, застосування фінансової відповідальності спрямовано на покарання конкретного правопорушника (платника податків, податкового агента) у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку, а також на попередження податкових правопорушень.

Використана література :

1. Гетманцев Д. О., Коваль Ю. А., Нечай М. В. Адміністрування податкових платежів: проблеми теорії та практики: наук.-практ. посіб. / Д. О. Гетманцев, Ю. А. Коваль, М. В. Нечай. – Київ: Юрінком Інтер, 2017. – 776 с.
2. Правовий статус податкового агента [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Мазурик Олена Федорівна ; Класич. приват. ун-т. - Запоріжжя, 2010. - 20 с.
3. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні [Текст] : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Головашевич Олександр Олександрович ; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. - Х., 2008. - 20 с.).
4. Беспалова А. О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Беспалова Аліса Олексіївна ; Нац. ун-т "Одес. юрид. акад.". - Одеса, 2015. - 23 с.
5. Чинчин М.М. Правова природа податкового адміністрування в Україні : монографія / М. М. Чинчин. – Х. : Право, 2014. – 160 с.
6. Податковий кодекс України: Кодекс від 02 груд. 2010 р., № 2755-VI // Відомості Верхов. Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, №17 – Ст. 272.
7. Демин А.В. Налоговое право России [Текст] : учеб. Пособие / А.В. Демин. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
8. Нагребельний В.П., Чернадчук В.Д., Сухонос В.В. Фінансове право України. Загальна частина: Навчальний посібник / За заг. ред. члена-кор. АПрН України В.П. Нагребельного. - Суми: ВТД «Університетська книга», 2004. - 320 с.
9. Кодекс України про адміністративні правопорушення. – К.: Парламент. вид., 2012. // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984. – № 51. – Ст. 1122.
10. Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильнік Д. А., Криницький І. Є., Кучерявенко М. П.

Податкове право: Навчальний посібник / К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

11. Ухвала Вищого Адміністративного Суду України від 04 липня 2017 року у справі К/800/16267/16 // – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/67751005>.