

21. Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 575/2013 z 23. júna 2013 o prudenciálnych požiadavkách na úverové inštitúcie a investičné spoločnosti a o zmene nariadenia (EÚ) č. 648/2012. Úradný vestník Európskej únie 27.6.2013, L 176/1.

22. Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2009/14/ES z 11. marca 2009, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 94/19/ES o systémoch ochrany vkladov, pokiaľ ide o úroveň krytia s výplatnou lehotou. Úradný vestník Európskej únie 13.3.2009, L 68/3.

23. Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/36/EÚ z 26. júna 2013 o prístupe k činnosti úverových inštitúcií a prudenciálnom dohľade nad úverovými inštitúciami a investičnými spoločnosťami, o zmene niektorých smerníc. Úradný vestník Európskej únie 27.6.2013, L 176/338.

24. Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2014/49/EÚ z 16. apríla 2014 o systémoch ochrany vkladov. Úradný vestník Európskej únie 12.6.2014, L 173/149.

25. Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2014/59/EÚ z 15. mája 2014 ktorou sa stanovuje rámec pre ozdravenie a riešenie situácií úverových inštitúcií a investičných spoločností a o zmene niektorých smerníc a nariadení. Úradný vestník Európskej únie 12.6.2014, L 173/190.

26. Zmluva o fungovaní Európskej únie v konsolidovanom znení. Úradný vestník Európskej únie 30.3.2010, C 83/47.

УДК 347.73 + 346.62

## ПРАВОВИЙ СТАТУС ПОДАТКОВИХ АГЕНТІВ ЯК САМОСТІЙНИХ УЧАСНИКІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

## LEGAL STATUS OF TAX AGENTS AS INDEPENDENT PARTICIPANTS OF THE TAX LEGAL RELATIONSHIP

Коваль Ю.А.,

студентка юридичного факультету

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Стаття присвячена аналізу правового статусу податкових агентів з метою з'ясування їхнього місця у системі учасників податкових правовідносин. В межах проведеного дослідження проаналізовано співвідношення правового статусу податкових агентів з іншими учасниками податкових правовідносин, в результаті чого було виокремлено специфічні ознаки податкових агентів як самостійних суб'єктів. Автор акцентує увагу на категорії «податковий обов'язок податкового агента», яка має бути відправною точкою для виокремлення правового статусу податкових агентів як самостійних учасників податкових правовідносин.

**Ключові слова:** податковий агент, податковий обов'язок податкового агента, утримання податків, платник податків, представник платника податків.

Статья посвящена анализу правового статуса налоговых агентов с целью определения их места в системе участников налоговых правоотношений. В рамках проведенного исследования проанализировано соотношение правового статуса налоговых агентов с другими участниками налоговых правоотношений, в результате чего были выделены специфические признаки налоговых агентов как самостоятельных субъектов. Автор акцентирует внимание на категории «налоговый долг налогового агента», которая должна быть отправной точкой для определения налогового статуса налоговых агентов как самостоятельных участников налоговых правоотношений.

**Ключевые слова:** налоговый агент, налоговый долг налогового агента, удержание налогов, плательщик налогов, представитель налогоплательщика.

The article analyzes the legal status of tax agents in order to determine their place in the system of participants of tax relations. The legal status of tax agents is analyzed in comparison with other participants of tax relations, causing allocated specific features of tax agents as independent entities. The author focuses on the category of «tax debt of the tax agent», which should be the starting point for the determination of the tax agents' status as independent participants of tax relations.

**Key words:** tax agent, tax debt of the tax agent, withholding tax, taxpayer, taxpayer's representative.

**Постановка проблеми.** Податкове право історично виникло та продовжує свій розвиток завдяки наявності природного конфлікту між двома основними суб'єктами податкових правовідносин – платником податків та державою в особі контролюючих органів. Однак перелік учасників податкових правовідносин був би неповним і недосконалим, якби вичерпувався цими двома категоріями. Адже є й інші суб'єкти, які характеризуються тим, що мають *особливу правову природу* саме завдяки тому місцю, яке

вони займають поміж двома основними учасниками, названими вище. Особливої уваги у цьому контексті заслуговує *правовий статус податкових агентів* як самостійних суб'єктів податкових правовідносин, дослідженню якого і присвячена дана стаття.

Згідно пункту 18.1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ України), *податковим агентом* визнається особа, на яку ПКУ України покладається 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 [1].

Однак, попри те, що податкове законодавство приділяє податковим агентам особливу увагу, законодавець досить часто вживає звороти, на зразок, «*платники податків, в тому числі податкові агенти*», тим самим надаючи формальні підстави для включення податкових агентів до переліку платників податків. Подібна непослідовність ускладнює аналіз правового статусу податкових агентів і потребує усунення.

**Стан дослідження.** Попри наявність чіткого законодавчого визначення, на сьогоднішній день у науковій літературі триває дискусія щодо правового статусу податкових агентів як суб'єктів податкових правовідносин, думки учасників якої розділилися на дві протилежні позиції, які підкріплюються відповідними нормами податкового законодавства. Прихильники першої позиції, серед яких Киенко О.Б., Мазурик О.Ф., обґрунтовують думку про те, що *податковий агент є самостійним учасником податкових правовідносин*. Ще однією позицією, представником якої є Пришва Н.Ю., є ототожнення правового статусу податкового агента зі статусом представника платника податків. Крім того, питанню дослідження правового статусу податкових агентів приділяли увагу такі вчені, як Кучерявенко М.П., Бабін І.І., Перепелиця М.О., Євтушенко В.Ф. та інші.

**Метою** даної статті є дослідження правового статусу податкового агента крізь призму категорії «податковий обов'язок податкового агента» з метою визначення його місця у системі суб'єктів податкових правовідносин.

**Виклад основного матеріалу.** Для здійснення об'єктивного розмежування статусів податкового агента і *платника податків*, необхідно дати коротку характеристику правового статусу останнього. Так, згідно статті 15 ПК України, основними критеріями, які визначають наявність статусу платника податків, є наступна сукупність взаємопов'язаних ознак, які мають виконуватися одночасно:

– платники податків мають, одержують *об'єкти оподаткування* або провадять діяльність, що є об'єктом оподаткування;

– на платників податків покладено *обов'язок* із сплати податків і зборів.

Поняттю «платник податків» кореспондує визначення *податкового обов'язку*, яке міститься у пункті 36.1 ПК України, і визначається як обов'язок *платника податку* обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПК Кодексом, законами з питань митної справи. Тобто формально, виходячи з приписів пункту 36.2 ПК України, податковий обов'язок виникає лише у платника податків, однак його безпосереднє *виконання* може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента. Згідно пункту 38.1 ПК України, *виконанням податкового обов'язку* визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Сплата податку та збору здійснюється платником податку

безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом, або представником платника податку. Тобто на перший погляд, складається враження про певну «несамостійність» податкового агента, який, не маючи свого обов'язку, виконує обов'язки за інших осіб.

Однак така позиція є помилковою, оскільки, по-перше, податковий агент не вичерпує свого статусу правами та обов'язками платника податків, а по-друге, у податкового агента *відсутній об'єкт оподаткування*, який може виникати *виключно у платника податків*, що логічно впливає із статті 22 ПК України. Причому, у даному контексті особливо уважно треба прослідкувати зв'язок між податковим обов'язком платника і податкового агента. Так, виникненню податкового обов'язку платника передують наявність у нього певного об'єкту оподаткування. А виникнення обов'язку у платника має наслідком виникнення податкового обов'язку у податкового агента. Тобто різна природа цих обов'язків очевидна має наслідком різні підстави їх виникнення та порядок реалізації. Крім того, податковий обов'язок податкового агента є ширшим поняттям.

Так, щодо правової природи податкового агента М.П. Кучерявенко зазначає, що правовий статус податкових агентів характеризується деякою *подвійністю*. Зокрема, стосовно податкових органів податкові агенти є зобов'язаними особами, які виступають у ролі платників податків, тобто мають права й обов'язки останніх. У той же час щодо платників податків податкові агенти виконують роль податкового органу, здійснюючи дії по нарахуванню й утриманню сум податку з метою наступного перерахування їх у бюджет. При цьому такі дії провадяться без волевиявлення платника в силу обов'язків, покладених на податкових агентів нормативним актом [2, с. 142].

У зв'язку з цим, виникає питання щодо змісту правосуб'єктності податкових агентів: *в чому саме полягає їх податковий обов'язок?*

Виходячи із суто формального тлумачення змісту поняття «податкового агента», передбаченого статтею 18 ПК України, можна припустити, що податковий обов'язок податкового агента зводиться до того, що він зобов'язаний *обчислити, утримати з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахувати податки* до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Аналізуючи кожен компонент зазначеної вище пропонованої законодавцем тріади податкового обов'язку податкового агента, вбачається недосконалість підібраного формулювання узагальненого визначення даного поняття.

**Щодо обов'язку обчислення.** Даний обов'язок аналогічний податковому обов'язку платника податків, визначеному у статті 36 ПК України. У зв'язку з цим, обов'язок обчислення податку не є специфічною складовою податкового обов'язку податкового агента (невід'ємною – так, однак не визначальною ознакою, яка дозволила б його відмежувати від інших суб'єктів), оскільки він належить безпосередньо платнику, а податковий агент лише його виконує.

**Щодо обов'язку утримання.** Необхідно визначити, що саме має на увазі законодавець, вживаючи даний термін. Традиційно під утриманням розуміється не виплата податковим агентом належної до виплати платнику податків частини доходу, яка підлягає перерахуванню до відповідного бюджету у вигляді податків [3, с. 92]. Тобто утримання являє собою правомірну бездіяльність податкового агента щодо перерахування до бюджету частини доходу платника податків. Податковий агент утримує частину доходу платника з метою подальшого перерахування її безпосередньо до бюджету. За таких умов обов'язковою ознакою утримання і його головною передумовою є фактична можливість податкового агента мати доступ до тих грошових коштів, які є доходом платника податку і з яких у подальшому буде утримано певну суму коштів і відповідно здійснено сплату податків від його імені. Формулювання, яке використовує ПК України, – *«утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику»*, – відповідає специфіці податкового агента щодо податку на доходи фізичних осіб. Разом з тим, податкові агенти щодо справляння, наприклад, туристичного збору, не мають можливості «утримувати» кошти з доходів платника. Крім того, виникає питання щодо реалізації функції «утримання» з доходів, які виплачуються у негрошовій формі, адже базово оподаткування у цьому разі є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами. При цьому, зважаючи на необхідність сплати податку у грошовій формі, «утримання» у його об'єктивному розумінні фізично унеможливується, адже неможливо утримати 15-20% доходу у грошовій формі від неподільної матеріальної речі. У зв'язку з цим, формулювання «утримання з доходів...» є не досить вдалим для того, аби слугувати узагальнюючим поняттям. З іншого боку, саме обов'язок з утримання є специфічним для податкового агента у його класичному розумінні, а тому має право на існування та нормативне закріплення у статті 18 ПК України, залишаючись при цьому не узгодженим з моделлю справляння туристичного збору за участю податкового агента.

**Щодо обов'язку перерахування.** Даний обов'язок, дійсно, є беззаперечним обов'язком податкового агента. Водночас законодавець припускається непослідовності, приписуючи щодо деяких видів податку податковому агенту можливість його «сплати» (що є не зовсім коректним, адже процес сплати податку податковим агентом значно ширший і охоплює за змістом два взаємопов'язані елементи – і утримання, і перерахування). Дана непослідовність є результатом системної помилки розробників Податкового кодексу, які помилково визначили податкового агента як платника податку на доходи фізичних осіб (пункт 162.1.3 ПК України). Зокрема, зміст понять «сплата» і «перерахування» по відношенню до суб'єктів податкових правовідносин розмежовується, наприклад, І.І. Кучеров зазначає, що для податкового агента вони в жодному разі не співпадають [4, с. 280].

Слід зазначити, що у літературі існує підхід щодо розуміння податкового обов'язку податкового аген-

та як *тріади обов'язкових елементів* – обчислення, утримання та перерахування [5, с. 32]. Разом з тим, податкове законодавство містить ряд положень, які умовно можна розглядати як *усічений склад податкового обов'язку податкового агента*. Наприклад, згідно абзату другого пункту 173.3 ПК України, у разі 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 контролюючого органу інформації про суму доходу та суму сплаченого до бюджету податку* в порядку та строки, встановлені для податкового розрахунку.

При цьому, досить часто податкові органи встановлюють приписують статус податкового агента тим суб'єктам, які за законом його не мають. Наприклад, у роз'ясненнях податкової щодо відображення сум заборгованості фізичних осіб, за якою минув строк позовної давності, контролюючий орган стоїть на позиції, що кредитор фізичної особи (якщо це юридична особа або фізична особа – підприємець), будучи податковим агентом, зобов'язаний подавати до податкових органів податковий розрахунок, у якому відображати суми доходу, нарахованого на користь платника податків (пункт 164.2.7 ПК України). Водночас судово практика у подібних ситуаціях стає на бік кредиторів. Так, Київський апеляційний адміністративний суд у постанові від 12 червня 2014 року у справі № 826/18819/13-а зазначив, що «у апелянта був відсутній обов'язок *нараховувати* зазначений податок в момент списання дебіторської заборгованості, а тому, відповідно, і відсутній обов'язок подавати до органу державної податкової служби за місцем свого розташування податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку. Тобто, *законодавством не покладено обов'язок на апелянта виконувати функції податкового агента в частині нарахування, сплати та подання звітності* щодо нарахованого (виплаченого) доходу фізичним особам під час списання існуючої дебіторської заборгованості фізичних осіб перед ДП «Автотрейдинг – Центр» [6].

Разом з тим, загальна норма, що міститься у статті 18 ПК України, не відображає також тих *додаткових обов'язків податкових агентів*, що виходять за межі згаданої вище тріади і які покладаються на них у межах відповідних податків, порядок адміністрування яких передбачає наявність такого суб'єкта як податковий агент, а також деяких інших загальних норм податкового законодавства. Наприклад, згідно пункту 70.16.1 ПК України, податкові агенти подають контролюючим органам за своїм місцезнаходженням інформацію про фізичних осіб, що пов'язана з реєстрацією таких осіб як платників податків, нарахуванням, сплатою податків і контролем за дотриманням податкового законодавства України. А для податку на доходи фізичних осіб пункт 176.2 ПК України передбачає ряд *спеціальних обов'язків*



**податкового агента щодо податку на доходи фізичних осіб** (підкреслюємо, що навіть не зважаючи на помилку, якої свідомо припустився законодавець, він все рівно виділяє специфіку правового статусу податкових агентів, яка і відокремлює їх як носіїв особливих обов'язків, відмінних від тих, які належать іншим суб'єктам податкових правовідносин). Крім того, ряд специфічних обов'язків відображено і на рівні окремих об'єктів оподаткування. Зокрема, абзацом другим пункту 170.2.2 ПК України передбачається покладення на податкового агента – професійного торговця цінними паперами обов'язку враховувати під час виплати доходів платнику податків за придбані у нього інвестиційні активи документально підтверджені витрати такого платника на придбання цих активів. Крім того, в силу приписів пункту 169.2.2 ПК України, роботодавець як податковий агент зобов'язаний також застосовувати до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати **податкову соціальну пільгу**, а також відображати у податковій звітності всі випадки застосування або незастосування податкової соціальної пільги (слід зауважити, що дані обов'язки виникають у нього лише тоді, коли платник податків подає роботодавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги).

Цікавою з точки зору визначення кола обов'язків податкового агента є норма, що міститься в абзаці четвертому пункту 170.10.5 ПК України, відповідно до якої «суб'єкти господарювання – концертні майданчики **виконують функції податкових агентів в частині перевірки повноти та своєчасності сплати податку іноземними учасниками гастрольних заходів (їх представником)** або самостійно сплачують податок за відповідним договором з таким учасником (його представником) до бюджету за місцем розташування таких концертних майданчиків». По-перше, даний обов'язок (щодо перевірки повноти і своєчасності сплати податку) не характерний для податкового агента, адже відповідно до статті 18 ПК України, метою його участі у податкових правовідносинах у кінцевому підсумку є перерахування самим агентом сум податків, а за таких умов **контроль** за своїми ж діями є щонайменше нелогічним. По-друге, з огляду на не типовість функції контролю для податкового агента законодавство не містить порядку його здійснення, що позбавляє дану норму дієвості.

**Узагальнюючи співвідношення податкового обов'язку платника податків і податкового обов'язку податкового агента**, можна дійти до наступних висновків:

1) вони існують одночасно, адже відсутність податкового обов'язку платника податків означала б відсутність податкового агента як суб'єкта податкових правовідносин;

2) вони не є тождесними, однак при цьому є взаємозалежними, адже виникнення податкового обов'язку податкового агента неможливе без попереднього виникнення податкового обов'язку платника податків (але податковий обов'язок платника податків з по-

явою податкового обов'язку податкового агента набуває ознак **усіченого**, а обсяг його «усічення» щоразу залежатиме від особливостей справляння того чи іншого податку).

Чинне податкове законодавство підтверджує дані висновки. Наприклад, **не вважається виконаним обов'язок платника податків щодо подання податкової декларації**, якщо такий платник податку отримував доходи від двох і більше податкових агентів, і при цьому загальна річна сума оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) такими податковими агентами перевищує ста двадцяти розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року. Тобто попри існування двох податкових агентів, які виконують податковий обов'язок платника податку на доходи фізичних осіб (щодо обчислення, декларування та сплати), **платник податку все одно залишається носієм податкового обов'язку і його виконавцем в частині декларування** у випадку перевищення визначеної законом суми.

Крім того, яскравим прикладом одночасного співіснування податкових обов'язків податкового агента і платника податків є норма, що міститься в абзаці четвертому пункту 170.2.2 ПК України, відповідно до якої запровадження обов'язку податкового агента для професійного торговця цінними паперами, включаючи банк, **не звільняє платника податку від обов'язку декларування** результатів усіх операцій з купівлі та продажу інвестиційних активів, здійснених протягом звітного (податкового) року як на території України, так і за її межами, за винятком випадків, зазначених в підпункті 170.2.8 цього пункту.

Крім того, абзац другий пункту 173.3 ПК України передбачає одночасну наявність усічених складів податкових обов'язків обох суб'єктів. Так, у разі 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 контролюючого органу інформації про суму доходу та суму сплаченого до бюджету податку**, а платник податку під час укладення договору зобов'язаний **самостійно сплатити до бюджету податок** з доходу від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна.

Щодо співвідношення податкових агентів та представників платників податків, слід зазначити, що обидві категорії визначені на законодавчому рівні. Разом з тим, їхнє правове регулювання є недостатнім, що на практиці призводить до виникнення суперечностей і запитань. Доволі дискусійним залишається питання щодо співвідношення цих двох суб'єктів податкових правовідносин.

Так, зокрема, О.О. Головашевич критикує позицію вчених, які відносять податкових агентів до представників платників податків (зокрема, така позиція була особливо поширеною до прийняття ПК України), обґрунтовуючи свою позицію різною правовою природою обов'язків даних суб'єктів, адже

обов'язок по утриманню суми податку з платника й перерахуванню її в бюджет покладено на податкових агентів податковим законодавством, у той час як представник платника податків діє на підставі доручення [7, с. 254]. Поглиблюючи наведену вище відмінність, можна узагальнити, що співвідношення податкових агентів та представників платників податків має здійснюватися за наступними критеріями:

1) **за підставою виникнення:** податкові агенти діють на підставі прямої вказівки закону; а представник – може здійснювати представництво на підставі закону або договору (доручення);

2) **за наявністю можливості у платника податків визначати особу, що виконуватиме його податковий обов'язок, та впливати на її дії:** у платника відсутня можливість обрання податкового агента (після отримання доходу) та можливість перешкодити діям податкового агента під час утримання коштів. Натомість можливість вибору представника залежить від виду представництва;

3) **за обсягом прав та обов'язків:** на податкових агентів покладаються функції з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету, а представник здійснює представництво законних інтересів платника податків та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків;

4) **за джерелом доходу платника податку:** як правило, податковий агент є джерелом доходу, у зв'язку з чим утримання коштів відбувається у джерела виплати (однак така модель утримання податку у джерела виплати реалізується під час справляння ПДФО, що ж до туристичного збору, то податкові агенти не є джерелами виплати доходу платника), натомість для представництва – питання походження доходу не має значення;

5) **за особливостями фінансової відповідальності за податкове правопорушення:** податковий агент несе відповідальність перед державою (з власних коштів), а законні представники – лише у випадках, передбачених пунктом 47.1.2 статті 47 та пунктом 99.6 статті 99 ПК України. Представники платників податків відсутні у переліку осіб, які притягаються до відповідальності за вчинення податкових правопорушень;

6) **за призначенням:** податкові агенти існують задля спрощення адміністрування податку; представники – для захисту прав та інтересів осіб, які не здатні самостійно реалізувати свої податкові права та обов'язки (законні представники) або самостійно виявили бажання скористатися;

7) **за походженням норм:** щодо податкових агентів – Податковий кодекс України, щодо законних представників – норми ПК України, щодо уповноважених – оскільки відносини представництва виникають на договірній основі, то діють також норми приватного права, однак це питання є дискусійним, адже норма частини 2 статті 1 ЦКУ не дозволяє поширювати норми цивільного законодавства на податкові відносини за винятком наявності прямої вказівки про це у законі, а на сьогодні така вказівка відсутня;

8) **за співвідношенням зі статусом платника податків:** податкові агенти прирівнюються до платників податку і **мають права та виконують** обов'язки, встановлені ПК Кодексом для платників податків; представники – користуються правами, встановленими ПК України для платників податків;

9) **за наявністю податкового зобов'язання та податкового обов'язку:** у податкового агента виникає самостійне податкове зобов'язання. Податковий агент має власний податковий обов'язок, який є відмінним від класичного розуміння податкового обов'язку платника податків; у представника – немає;

10) **за рухом коштів:** у відносинах з податковим агентом відбувається утримання грошей у джерела виплати. Грошові кошти не знаходяться у платника фактично, а відразу підлягають перерахуванню до бюджетів відповідних рівнів; у відносинах з представниками – кошти, які спрямовуються представником платника податків на виплату податкового зобов'язання платника податку не є такими, що належали йому первісно.

За таких умов можна дійти однозначного висновку про те, що податкові агенти **не є різновидом представників платника податків**, що пов'язано, по-перше, з наявністю різної правової природи цих двох інститутів, а по-друге, з різним рівнем правового регулювання відносин, що складаються в обох сферах.

**Висновки.** Наведені вище міркування приводять до висновку про те, що у той момент, коли у правовідносини вступає податковий агент, він своєю появою знаменує виникнення нових правовідносин – між податковим органом і власне податковим агентом. Слід зауважити, що податковий обов'язок податкового агента виникає в силу закону, є імперативним і не може бути змінений за угодою осіб. Зокрема, ВАС України в своїй Ухвалі від 30 травня 2013 року у справі № 2а-12348/09/2670 доходить наступних висновків: **«Не звільняє позивача від виконання обов'язків податкового агента і факт самостійної сплати платником податку з доходів фізичних осіб до бюджету.** Адже Законом визначено імперативний порядок сплати цього податку, відповідно до якого саме податковий агент здійснює нарахування, утримання або сплату (перерахування) цього податку та є відповідальною особою за таку сплату; зазначений порядок не може бути змінений за згодою осіб» [8].

У зв'язку з цим, вважаємо недоречними будь-які сумніви, щодо того, чи є податковий агент суб'єктом податкових правовідносин. Відповідь однозначна – є. При цьому, дійсно, базовий обсяг його прав та обов'язків є похідним від прав та обов'язків платника податку, податковий обов'язок якого виконується податковим агентом. Однак інша частина його прав та обов'язків є такою, що суттєво відрізняється від прав та обов'язків платника, а тому дає обґрунтовані підстави вважати його **самостійним суб'єктом податкових правовідносин з особливим правовим статусом.**

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – ст. 112 (із змінами та доповненнями).
2. Кучерявенко Н.П. Налоговое право Украины: Учебное пособие / Под ред. проф. Кучерявенко Н.П. – Х.: Легас, 2004. – 488 с.
3. Евтушенко В.Ф. Правовое положение налоговых агентов: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.14 / Евтушенко Виктория Федоровна. – М., 2006. – 182 с.
4. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. – М.: ЗАО «ЮрИнфор», 2009. – 473 с.
5. Коваленко Ю.Ю. Ответственность налоговых агентов // Финансовое право. – 2004. – № 4. – С. 31-35.
6. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 12 червня 2014 року у справі № 826/18819/13-а – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/39202921>.
7. Головашевич О.О. Фізичні особи як платники податків / О.О. Головашевич // Актуальні питання науки фінансового права: монографія / за ред. М.П. Кучерявенка. – Х.: Право, 2010. – 464 с.
8. Ухвала ВАС України від 30 травня 2013 року у справі № 2а-12348/09/2670 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/31558057>.

УДК 342.9

**ПРАВОВІ ПРОБЛЕМИ НОРМАТИВНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ  
ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ, ДІЙ АБО БЕЗДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДОХОДІВ І ЗБОРІВ,  
ЇХ ПОСАДОВИХ ОСІБ ТА ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА НИХ**

**LEGAL ISSUES STANDARD SOFTWARE APPEAL DECISIONS, ACTS  
OR OMISSIONS OF INCOME AND CHARGES, AND THEIR OFFICERS FOR THEM**

**Корнева Т.В.,**

*кандидат юридичних наук, завідувач кафедри  
Рівненського інституту  
Київського університету права  
Національної академії наук України*

У статті проаналізовані проблемні питання нормативного забезпечення оскарження рішень, дій або бездіяльності органів доходів і зборів, їх посадових осіб та відповідальності за них, обґрунтовані шляхи їх вирішення.

**Ключові слова:** адміністративні послуги, адміністративні процедури, звернення, оскарження, органи доходів і зборів.

В статье проанализированы проблемные вопросы нормативного обеспечения обжалования решений, действия либо бездействия органов доходов и сборов, их должностных лиц и ответственности за них, обоснованы пути их разрешения.

**Ключевые слова:** административные услуги, административные процедуры, обращение, обжалование, органы доходов и сборов.

In the articles analysed problem questions of the normative providing of appeal of decisions, actions or inactivity of organs of profits and collections, them public servants and responsibility for them, grounded ways of their decision.

**Key words:** administrative services, administrative procedures, appeals, appeals, organs of profits and collections.

**Актуальність теми.** Вхідження української правової системи до Європейського правового простору передбачає адаптацію її законодавства. Надзвичайно важливим у цьому процесі є забезпечення пріоритету прав людини, особливо у відносинах із органами публічної влади, на основі принципів і стандартів, вироблених на загальноєвропейському рівні.

З метою реалізації положень Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року (ратифікована Україною у 1997 році) та конституційного принципу відповідальності держави за свою діяльність перед особою, було запроваджено адміністративне судочинство, завданням якого є забезпечення дотримання принципу верховенства права при розгляді публічно-правових спорів, урахуваючи міжнародні зобов'язання України та практику Європейського суду з прав людини (далі – Європейський суд).

**Актуальність дослідження** зумовлена відсутністю наукових розвідок щодо дослідження процесуальних дій, які застосовуються уповноваженими посадовими особами органів доходів і зборів з питань митної справи у провадженнях щодо оскарження дій і бездіяльності їх посадових осіб в умовах євроінтеграції, коли з'явилася гостра потреба контролювати й обмежувати дії представників виконавчої влади.

Проблема оскарження діяльності митних органів присвячено значну кількість публікацій. Різноманітні теоретичні та практичні аспекти забезпечення прав, свобод і законних інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в митно-правових відносинах досліджували Є. Додін, Ю. Дьомін, Л. Дорофєєва, С. Ківалов, Ю. Кунев, Г. Карпенко, А. Мазур, В. Пашко, Д. Приймаченко, В. Прокопенко й інші науковці та практики.