

## АДМІНІСТРАТИВНЕ ТА ФІНАНСОВЕ ПРАВО

УДК 347.73

Ананьєва Є. А.,  
аспірант кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

### АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ПРАВОВОЇ ПРИРОДИ ПОДАТКОВОГО АГЕНТА

#### TOPICAL ISSUES OF THE DEFINITION OF THE LEGAL NATURE OF A TAX AGENT

У статті розглядаються актуальні питання визначення правової природи податкового агента. Порівнюються пряма й опосередковані форми оподаткування. Значна увага приділяється розрізненню суб'єкта податку – його платника та суб'єкта податкових правовідносин. Також досліджується використання інститутів податкового агентства та податкової консолідації.

**Ключові слова:** податковий агент, податкові відносини, податкова консолідація, резидент, нерезидент, акцизний збір.

В статье рассматриваются актуальные вопросы определения правовой природы налогового агента. Сравняются прямая и косвенные формы налогообложения. Значительное внимание уделяется различению субъекта налога – его плательщика и субъекта налоговых правоотношений. Также исследуется использование институтов налогового агентства и налоговой консолидации.

**Ключевые слова:** налоговый агент, налоговые отношения, налоговая консолидация, резидент, нерезидент, акцизный сбор.

The article deals with topical issues of the definition of the legal nature of a tax agent. A comparison of direct and indirect forms of taxation. Considerable attention is paid to the distinction between the subject of the tax – payer and his subject of tax relations. Also investigated the use of institutions, tax agencies and tax consolidation.

**Key words:** tax agent, tax relations, tax consolidation, resident, non-resident, excise duty.

**Постановка проблеми.** З усіх елементів правового механізму податку найчіткіше різниця між прямою й опосередкованою формами оподаткування простежується в такому основному обов'язковому елементі, як платник податку.

За визначенням, наданим у пункті 15.1 статті 15 Податкового кодексу України, платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти та нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно із цим Кодексом чи податковими законами, та на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів згідно з Податковим кодексом України [1].

Саме таким чином у вітчизняному законодавстві знайшла своє закріплення конструкція юридичного платника податку. За прямої форми оподаткування, яка, серед іншого, історично перша порівняно з непрямим оподаткуванням, відбувається повний збіг між юридичним, або формальним, платником податку (особою, яка наділяється податковою правосуб'єктністю та щодо якої в податковому законі чітко визначені її обов'язки й права, а також яка безпосередньо зобов'язана перерахувати кошти до бюджету) та фактичним, або реальним, платником податку (особою, кошти якої в підсумку перераховуються на бюджетні рахунки як виконання основного податкового обов'язку юридичного платника

податку). Тобто за прямої форми оподаткування і формальний, і фактичний платник – це одна й та ж особа – юридичний суб'єкт податку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Актуальні проблеми визначення правової природи податкового агента описані в працях О.В. Кудряшової, а також у Податковому кодексі України, Законі України «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 18 листопада 1999 р. та Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 р.

**Метою статті** є вивчення проблематики визначення правової природи податкового агента.

**Виклад основного матеріалу.** Водночас необхідно розрізнити суб'єкта податку – його платника та суб'єкта податкових правовідносин. Останнім, окрім самого платника обов'язкового податкового платежу, можуть бути також такі особи, як податковий агент, а також представник платника податку.

У чинному українському податковому законодавстві загальне визначення податкового агента надано в пункті 18.1 статті 18 Податкового кодексу України, відповідно до якого податковим агентом визнається особа, на яку Податковим кодексом України покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені й за рахунок коштів платника податків [1].

Із цього постають положення, встановлені пунктом 36.4 статті 36 Податкового кодексу України, за

яким виконання податкового обов'язку може здійснюватись платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента [1], та пунктом 38.2 статті 38 Податкового кодексу України, за яким сплата податку й збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом, або представником платника податку [1].

Зазначене в підпункті 14.1.180 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України законодавче визначення податкового агента додатково конкретизується на рівні податку на доходи фізичних осіб, відповідно до якого податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб є юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу й способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій чи негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб до бюджету від імені й за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам і нести відповідальність за порушення його норм у порядку, передбаченому статтею 18 та розділом IV «Податок на доходи фізичних осіб» Податкового кодексу України [1].

Як бачимо, основними податковими обов'язками податкового агента, на відміну від тріади обов'язків із податкового обліку, сплати податків і з податкової звітності для платника податків, є правильне та своєчасне обчислення податкового платежу, утримання суми податкового обов'язку платника податків із наступним її перерахуванням на відповідний бюджетний рахунок.

Причому однією з головних особливостей правового статусу податкового агента є його умовний характер, оскільки відправною точкою для появи конкретних прав та обов'язків податкового агента є наявність самого суб'єкта податку – його платника. Також виникнення основних обов'язків податкового агента залежить від наявності можливості утримати й перерахувати податок від імені платника податку – необхідної суми грошових коштів останнього, що відповідає розміру податкового обов'язку платника та перебуває в розпорядженні податкового агента; якщо ж із певних причин, що не є залежними від податкового агента, кошти для перерахування до бюджету в рахунок сплати податку в платника відсутні, податковий агент звільняється від обов'язку зарахування суми податку до бюджету (адже податковий агент діє виключно за рахунок наявних у нього коштів платника податків) і натомість має подати до податкового органу інформацію про неможливість утримання податку та про розмір заборгованості перед бюджетом такого платника податку. Ще однією характерною рисою повноважень податкового агента є незалежність від волевиявлення платника податків

та безпосереднє й виключне регулювання положеннями податкового законодавства.

Варто зазначити, що у вітчизняному законодавстві категорія податкового агента виникла з прийняттям 18 листопада 1999 р. Закону України «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» [2], що набув чинності 14 грудня того ж року, за змістом якого податковий агент не був платником акцизного збору, проте вважався особою, уповноваженою законодавством нараховувати, стягувати акцизний збір із його платників та вносити його до бюджету, а також нести відповідальність за невиконання чи неналежне виконання таких повноважень [2]. Згодом статус податкового агента було поширено також на інші податки, зокрема й на податок із доходів фізичних осіб [3]. Тобто спочатку український законодавець розповсюдив сферу застосування цієї категорії як на основні прямі, так і на непрямі різновиди обов'язкових податкових платежів. Причому саме останні були першими в запровадженні поняття податкового агента.

Однак, як постає із системного аналізу чинного податкового законодавства України, сьогодні категорія податкових агентів знаходить своє фактичне застосування лише щодо податків і зборів прямої форми оподаткування, а саме за такими їх видами, як податок на доходи фізичних осіб [1], екологічний податок [1], туристичний збір [1]. З огляду ж на різницю між суб'єктом податку та суб'єктом податкових правовідносин отримуємо, що саме для прямої форми оподаткування, згідно із чинним податковим законодавством України, можлива ситуація, коли суб'єкт податку, тобто особа, яка має правовий статус платника податку, не є суб'єктом податкових правовідносин, оскільки замість неї в останні вступає відповідний податковий агент.

Щодо особливостей відносин за непрямою формою оподаткування між зобов'язаним та уповноваженим суб'єктами і щодо місця фактичного носія податку в них слушно думку висловлює О.В. Кудряшова. Науковець підкреслює, що юридичний платник у цих умовах виступає як зобов'язана особа перед державою, однак при цьому відсутні будь-які обов'язки його як платника формального перед платником реальним як особи, що передає кошти для сплати податку. Останній взагалі представлений ідеально, ніби не будучи присутнім і не беручи участі у відносинах, що пов'язані зі справлянням непрямих податків. Конструкція непрямих податків у такому разі найбільш зручна й вигідна для держави. Нагадуючи за формою відкупщика, формальний платник податку вираховує, акумулює в складі ціни реалізації та сплачує до бюджету податок, що значно спрощує цю процедуру для власника податкових надходжень. Фіскалу не доводиться мати справу з масою дрібних споживачів-платників, що надзвичайно спрощує та здешевлює податкову бухгалтерію [4].

Остання причина, тобто спрощення й здешевлення адміністрування податків з одночасним підвищенням ефективності фіскальної функції податків, також стоїть за тим, що в чинному українському податковому

законодавстві для податків непрямой форми оподаткування не знайшло поширення використання інститутів податкового агентства та податкової консолідації.

**Висновки.** Як уже зазначалося, хоча механізм залучення податкових агентів до справляння податків спочатку було запроваджено для непрямих податків, а саме для «акцизного збору», яким вітчизняний законодавець до прийняття Податкового кодексу України іменував акцизний податок, використання правових конструкцій податкових агентів і консолідованих груп платників податків саме для прямого оподаткування (яке саме по собі вже передбачає механізм переказання) виявляється не зовсім доцільним (коли ніби створюється переказання переказання), оскільки це призводить також до розпорошення, подрібнення окремих складників податкового обов'язку між зобов'язаними суб'єктами податків та учасниками податкових правовідносин, фактичного збільшення кола осіб, які мають пере-

бувати в площині зору податкових і контролюючих органів, збільшення тривалості шляху коштів, що мають бути перераховані до бюджету, або навіть створення сприятливих можливостей для ухилення від сплати обов'язкових податкових платежів.

Натомість з огляду на те, що обов'язки податкових агентів та консолідованих груп платників податків є загалом похідними від сукупності обов'язків юридичного платника податків, держава жодним чином не зможе підвищити за рахунок цього наповнення доходної частини бюджету, адже ні податкові агенти, ні відповідальні учасники консолідованої групи платників податків не можуть нести головний податковий обов'язок у більшому розмірі, ніж загальний податковий обов'язок індивідуальних платників податків, що є представленими таким податковим агентом або відповідальним учасником консолідованої групи; в ідеальному разі вони будуть лише збігатись один з одним.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
2. Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» : Закон України від 18 листопада 1999 р. № 1243-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1243-14>.
3. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22 травня 2003 р. № 889-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
4. Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика / Е.В. Кудряшова ; науч. ред. С.О. Шохин. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 304 с.