

**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

СТРІЯШКО Галина Миколаївна

УДК 347.73

**ПОДАТКОВІ АГЕНТИ ЯК СУБ'ЄКТИ
ПОДАТКОВОГО ПРАВА**

**12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право**

**Автореферат
дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук**

Ірпінь – 2017

Дисертацією є рукопис

Робота виконана в Університеті державної фіскальної служби України,
Державна фіскальна служба України.

Науковий керівник: доктор юридичних наук, доцент
Мацелик Тетяна Олександрівна,
Університет державної фіскальної служби України,
завідувач кафедри господарського права та процесу.

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
Солдатенко Оксана Володимирівна,
Київський національний економічний університет
ім. В. Гетьмана;
декан юридичного факультету;

кандидат юридичних наук, доцент
Литвин Олексій Валерійович,
Ірпінська міська рада,
радник голови.

Захист відбудеться «26» квітня 2017 року об 11 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 27.855.02 Університету державної фіскальної служби України за адресою: вул. Садова, 55, м. Ірпінь, Київська обл., 08201.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Університету державної фіскальної служби України за адресою: вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська обл., 08201.

Автореферат розіслано «24» березня 2017 року.

В.о. вченого секретаря
спеціалізованої вченої ради

І. В. Чеховська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. В Україні продовжуються реформаційні процеси, зумовлені прагненням до економічної інтеграції з Європейським Союзом. Основними напрямками реформування податкової системи України є: створення якісної податкової системи, яка дозволить забезпечити сприятливі умови для ведення бізнесу, здійснення інвестицій та збільшення сукупних податкових надходжень до усіх рівнів бюджетів та державних цільових фондів. Важливим етапом податкового реформування в Україні стало впровадження Податкового кодексу України з метою уніфікації норм, що регламентують порядок справляння податків і зборів у державі. Податкове законодавство характеризується високим рівнем динамічності, яка зачіпає усі сфери суспільних відносин. У таких умовах особливої актуальності набувають дослідження суб'єктів податкового права взагалі та податкових агентів зокрема, адже конституційний обов'язок платити законом встановлені податки має особливий публічно-правовий характер, що зумовлюється публічно-правовою природою держави. Правовий статус особи, що сприяє справлянню й перерахуванню податків і зборів до бюджетів у силу участі в окремих податкових правовідносинах, набувають суб'єкти податкового права за різних підстав. Законодавець обмежується лише визначенням, що податковий агент – це 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 та за рахунок коштів платника податку.

Запровадження інституту податкових агентів і пов'язаного з ним оподаткування доходів безпосередньо з джерела їх виплати пояснюється рядом чинників, основними з яких вважаються економічна доцільність і спрощення контролю за адмініструванням податків і зборів.

Від сутності, змісту та правого регулювання статусу податкового агента залежить ефективність податкових правовідносин та, відповідно, вчасне наповнення бюджетів. Суттєвого значення для розкриття теоретичних основ правового статусу податкового агента мали праці: В. Авер'янова, О. Бандурки, Д. Бахраха, А. Берлача, Ю. Битяка, В. Білоуса, І. Голосніченка, С. Гончарука, В. Колпакова, Т. Коломоєць, О. Литвина, Т. Мацелик, Н. Нижник, О. Рябченко, А. Селіванова, Ю. Тихомірова, В. Шкарупи та інших.

Значний вплив на формування позиції автора здійснили праці вчених з фінансового та податкового права: А. Брезгаліна, Д. Вінницького, Л. Воронової, О. Грачової, В. Євтушенко, М. Жернакова, Л. Касьяненко, І. Криницького, І. Кучерова, М. Кучерявенка, О. Кухар, Т. Кушнар'євої, О. Музики, Ю. Оніщика, О. Орлюк, С. Пархоменко-Цироціянц,

М. Перепелиці, С. Пепеляєва, Н. Пришви, О. Солдатенко, В. Теремецького, В. Хохуляка, Н. Якимчук та інших.

Актуальність обраної теми дослідження переконує і ступінь наукової розробки цієї проблематики. За останній час опубліковано чимало наукових робіт, присвячених питанню прав та обов'язків податкових агентів при адмініструванні податків, однак значне розширення кола податкових агентів та правовідносин, в яких вони беруть безпосередню участь, вимагає обґрунтування теоретичних положень, систематизації та аналізу результатів діяльності цих суб'єктів та формування відповідних пропозицій з удосконалення законодавства.

З огляду на наведене і пояснюється вибір теми дисертаційного дослідження, її актуальність і значення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Робота виконана відповідно до Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, схваленої Законом України від 21 листопада 2002 р. № 228-IV, основних напрямів Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015, а також Програми діяльності Кабінету Міністрів України, схваленої постановою Верховної Ради України від 11 грудня 2014 р. № 26-VIII.

Дисертаційне дослідження виконувалося відповідно до Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 роки, затвердженого Наказом ДФС України від 12 лютого 2015 р. № 80, науково-дослідної роботи кафедри адміністративного права і процесу та митної безпеки «Правове регулювання управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування» (номер державної реєстрації 0112U001826).

Тема дисертаційного дослідження затверджена Вченою радою Національного університету ДПС України, протокол № 3 від 25 листопада 2010 р. Вона розглянута та схвалена координаційним бюро відповідного відділення Національної академії правових наук України (№ 957, 2010 р.).

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у визначенні сутності податкових агентів як суб'єктів податкового права, виявленні недоліків у правовому регулюванні їхнього статусу та обґрунтуванні на цій основі пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства та практики його застосування, спрямованих на забезпечення функціонування податкових агентів.

Досягнення поставленої мети зумовило потребу постановки і вирішення таких завдань:

- обґрунтувати поняття та сутність податкового обов'язку як базової категорії для суб'єктів податкового права;
- сформулювати поняття податкових агентів, визначити їхні види та здійснити їхню характеристику;

- встановити особливості правового режиму нарахування, утримання та сплати податковими агентами податків;
- висвітлити специфіку діяльності податкових агентів у спеціальних податкових режимах;
- розкрити особливості юридичної відповідальності податкових агентів за порушення податкового законодавства;
- виокремити особливості податкових спорів за участі податкових агентів;
- на основі аналізу та узагальнення досвіду зарубіжних країн щодо правового регулювання статусу податкового агента визначити напрями та шляхи його удосконалення.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають та реалізуються у процесі нарахування, утримання та сплати податків.

Предметом дослідження є податкові агенти як суб'єкти податкового права.

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження становить система методів наукового пізнання як загальнонаукових (діалектичний, формально-логічний, аналізу та синтезу, моделювання, статистичний тощо), так і спеціальних (історико-правовий, порівняльно-правовий тощо). Зокрема, діалектичний метод надав можливість дослідити природу податкового обов'язку його виникнення, розвиток та перетворення, становлення правосуб'єктності податкового агента тощо (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3 та інші). Формально-логічний застосовувався при формуванні теоретичних положень роботи, зокрема при конструюванні автором дефініцій понять, побудови наукової класифікації тощо. Методи аналізу та синтезу використані при з'ясуванні особливостей діяльності податкових агентів при нарахуванні, утриманні та сплаті податків, що дозволило за допомогою методу моделювання розробити окремі пропозиції до чинного законодавства, норми якого регулюють відносини у досліджуваній сфері (підрозділ 2.1, 2.2, 3.1). Метод статистичного аналізу дозволив прослідкувати певні аспекти оскарження рішень фіскальних органів щодо невиконання функцій податкових агентів окремими суб'єктами.

Специфіка об'єкта, що досліджувався, передбачала застосування цілого ряду наукових підходів: фундаментального (підрозділи 1.1, 1.2), органічної єдності теорії і практики (підрозділи 2.1, 2.2) єдності логічного та системного підходу (підрозділи 3.1, 3.2).

Порівняльно-правовий метод використано під час аналізу зарубіжного досвіду нормативно-правового регулювання правового статусу податкового агента (підрозділ 3.1 та інші).

Нормативну основу дослідження склали Конституція України, чинне податкове законодавство, інші нормативно-правові акти та податкове законодавство зарубіжних країн.

Емпіричну базу дослідження становлять узагальнення практики діяльності податкових агентів, довідкові видання, судова практика, політико-правова публіцистика.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у тому, що дисертація є одним з перших у вітчизняній науці фінансового та податкового права монографічним дослідженням, яке присвячене аналізу теоретичних та практичних проблем правового регулювання статусу податкових агентів. У результаті дослідження сформульовано ряд нових наукових положень та висновків, які виносяться на захист:

вперше:

– встановлено, що правовий статус податкового агента є похідним від правового статусу платника податків та виникає у фізичних осіб – підприємців, самозайнятих осіб та юридичних осіб будь-якої організаційно-правової форми;

– визначено, що статус податкових агентів характеризується подвійною приватно-правовою та публічно-правою природою, на підставі чого систематизовано ознаки податкового агента з виокремленням публічно-правових та приватно-правових, загальних і спеціальних;

– на підставі аналізу досвіду зарубіжних країн запропоновано закріплення інституту податкового уповноваженого представника для податкових агентів, а також встановлення й закріплення переліку прав та обов'язків податкового агента, зазначено, що обов'язки податкового агента мають чітко корелюватися з його відповідальністю;

– доведено, що ознаки, які визначають спеціальний статус податкового агента, впливають на індивідуалізацію його відповідальності, у зв'язку з чим пропонується внесення змін у диспозицію норм податкового законодавства, що передбачають відповідальність за податкові правопорушення в частині визначення конкретного суб'єкта, який у випадку порушення норм нестиме відповідальність;

– обґрунтована необхідність запровадження юридичної категорії «узгоджене податкове зобов'язання» та доповнити ним податкове законодавство;

удосконалено:

– положення, що податковий обов'язок виражається у потребі діяти у суворій та точній відповідності з вимогами податкового законодавства, що передбачає виконання процедури, яка забезпечує реалізацію прав та виконання обов'язків суб'єктів податкового права, зокрема і податкових агентів;

– ознаки податкових агентів при сплаті ПДВ, а саме платники ПДВ за своєю юридичною природою поділяються на фактичних та формальних; будь-який платник ПДВ набуває правового статусу, що поєднує у собі і платника ПДВ, і його податкового агента; зазначено, що в окремих випадках податковими агентами є особи, які отримують послуги від нерезидентів, та

особи, що ведуть облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи; встановлено, що порядок нарахування ПДВ податковими агентами визначається місцем постачання товарів чи послуг, базою оподаткування та моментом виникнення податкових зобов'язань;

дістало подальшого розвитку:

– положення про співвідношення поняття податкового агента із суміжним правовим поняттям «податковий представник», а також поняття «податкове зобов'язання», «податковий обов'язок»;

– характеристика процедури здійснення податковим агентом нарахування, утримання та перерахування податків до бюджетів;

– положення щодо конкретних обов'язків податкового агента, які виникають за наявності об'єкта оподаткування та наявності юридичних фактів, що породжують обов'язок щодо сплати податку.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес і можуть бути використані:

– *у сфері правотворчості* – при підготовці пропозицій щодо внесення змін до Податкового кодексу України, спрямованих на подальше удосконалення правового регулювання діяльності податкових агентів;

– *у науково-дослідній діяльності* – результати дисертаційної роботи поглиблюють існуючі уявлення про сучасний стан та основні тенденції в удосконаленні статусу податкового агента як суб'єкта податкового права і можуть бути використані для подальших наукових досліджень з відповідної проблематики, а також при підготовці наукових статей та повідомлень;

– *у правозастосовній діяльності* – результати дослідження містять ряд пропозицій щодо внесення змін до чинного законодавства, запропоновані рекомендації можуть бути використані для підвищення ефективності практичної діяльності податкових агентів (акт впровадження ГУ ДФС України у Чернівецькій обл. від 2015 р.);

– *у навчальному процесі* – матеріали дослідження використовуються при викладанні дисциплін «Фінансове право», «Податкове право» та проведенні практичних занять (акт впровадження наукових розробок у навчальний процес Національного університету ДПС України від 2015 р.).

Особистий внесок здобувача. Положення дисертаційного дослідження, що винесено на захист, є результатом самостійної праці автора дисертації. Наукові ідеї та розробки, які належать співавторам опублікованих праць, у дисертаційному дослідженні не використовувалися.

Апробація результатів дослідження. Основні положення, висновки і рекомендації, розроблені у процесі дослідження, обговорювалися на розширеному засіданні кафедри адміністративного права і процесу та митної безпеки Університету державної фіскальної служби України, також положення та результати дослідження були оприлюднені на науково-

практичних конференціях, зокрема: науково-практичній конференції «Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів» (м. Ірпінь, 22 жовтня 2010 р.); міжвузівській науково-практичній конференції «Проблеми оподаткування суб'єктів господарської діяльності» (м. Ірпінь, 3 березня 2011 р.); науково-практичній конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права» (м. Ірпінь, 23–24 листопада 2011 р.); XIV Всеукраїнській науково-практичній конференції «Формування правової держави України: проблеми і перспективи» (м. Тернопіль, 20 квітня 2012 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Правовые реформы в Молдове, Украине и Грузии в контексте евроинтеграционных процессов» (Республіка Молдова, м. Кишенево, 15 листопада 2014 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Державні та правотворчі традиції Українського народу (до 150-річчя М. С. Грушевського)» (м. Ірпінь, 16 листопада 2016 р.); круглих столах: «Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект» (м. Ірпінь, 29 вересня 2011 р.); «Європейська юридична освіта і наука» (м. Ужгород, 12–13 жовтня 2014 р.).

Структура дисертації побудована відповідно до мети та завдань дослідження, складається зі вступу, трьох розділів, які містять сім підрозділів, висновків та використаних джерел (180 найменувань). Загальний обсяг дисертації становить 185 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дисертаційного дослідження, її зв'язок з науковими програмами, темами, визначено мета і завдання, об'єкт і предмет дослідження, а також методологічну основу дослідження, охарактеризовано наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, подано відомості про апробації основних положень дисертаційного дослідження, особистий внесок здобувача в їх одержанні, його структуру та обсяг.

Розділ 1 «Теоретико-правові основи діяльності податкових агентів» складається з двох підрозділів, у якому основну увагу приділено понятійно-категоріальному апарату податкового агента як суб'єкту податкового права, здійснюється їхня характеристика.

У підрозділі 1.1 *«Податковий обов'язок як базова категорія для суб'єктів податкового права»* зазначається, що в умовах існування свободи підприємницької діяльності, багатоманітності сфер її здійснення та форм прояву, виникнення різних складноконтрольованих державою джерел доходів сплата податків безпосередньо пов'язана з ініціативою платника податків, зобов'язаного повідомляти про свої доходи в органи Державної фіскальної служби України. Саме тому обов'язок сплачувати податки закріплений у Конституції України як один з найважливіших.

Наголошується, що обов'язки податкового агента складають дворівневу систему. Перший рівень – це обов'язки податкового агента як платника податків, другий – як виконавця функцій податкового агента.

Встановлено, що виконання податкових обов'язків може здійснюватися у трьох формах: особистій, представницькій, змішаній (поєднання двох перших форм).

Констатується, що податковий обов'язок платника складається із трьох визначених законом складових (обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку чи збору), що існують автономно, однак тісно пов'язані одна з одною, обов'язок податкового агента, крім вищезазначених, включає ще й утримання з доходів, що нараховані.

Визначено, що податкове зобов'язання має характерну властивість як односторонність. Тобто податок сплачується з метою покриття суспільних потреб. Юридичним фактом виникнення податкового зобов'язання є одночасно наявність двох елементів: а) обов'язок сплатити державі конкретну визначену суму коштів – податок; б) настання терміну цього обов'язку.

На підставі аналізу наукової літератури встановлено, що податкове зобов'язання та податковий обов'язок співвідносяться як ціле і частина. Податковим зобов'язанням визначаються урегульовані нормами права, податкові правовідносини, в силу яких на одних суб'єктів покладається обов'язок своєчасно сплатити податок, а на інших – право вимоги виконання обов'язку.

Запропоновано доповнити пп. 14.1.268 Податкового кодексу України такого змісту: «Узгодження податкового зобов'язання – це юридична домовленість між платником податків та податковим органом про суму коштів, яку платник повинен сплатити до відповідного бюджету».

Визначено види узгодженого податкового зобов'язання: самостійне; апеляційне.

У підрозділі 1.2 *«Податкові агенти в системі суб'єктів податкового права: поняття, види та характеристика правового статусу»* підкреслюється, що в науковій літературі існують кілька поглядів на правову природу інституту податкового агента. Відповідно до одного з них податкові агенти визнаються податковими представниками держави на тій підставі, що вони виконують функцію держави – функцію з утримання податку. Згідно з іншим – статус податкових агентів має подвійну природу: щодо платника податків податкові агенти виступають як представники фіскальних органів, а щодо податкових органів – як зобов'язані особи, що мають статус, аналогічний статусу платників податків. У дисертації здійснено аналіз ознак податкового агента.

Доводиться, що функції податкового агента суб'єкт може виконувати лише за умови тісних грошових взаємовідносин з платником податку.

На підставі аналізу податкового законодавства виокремлено види податкових агентів за об'єктивною ознакою: роботодавці, орендарі,

професійні торговці цінними паперами, банки, страховики-резиденти, адміністратори недержавних пенсійних фондів, фізичні особи – підприємці, нотаріуси, неприбуткові організації, товарні біржі тощо.

Визначено спільні та відмінні ознаки податкового агента й податкового представника.

Наголошено на існуванні двох груп суб'єктів податкового права: публічних (в основі правового статусу яких закладено захист публічного інтересу) та приватних (що переслідують приватний інтерес). Відповідно до визначених груп виокремлено податкові права та обов'язки зазначених суб'єктів: імперативно-організаційні права та обов'язки суб'єктів владних повноважень; організаційно майнові права та обов'язки платників податків.

Проаналізовано правовий статус податкового агента. Визначено, що статус податкових агентів характеризуються подвійною приватноправовою та публічно-правою природою, на підставі чого систематизовано ознаки податкового агента з виокремленням публічно-правових та приватноправових, загальних і спеціальних. Встановлено, що правовий статус податкового агента є похідним від правового статусу платника податків і виникає у фізичних осіб – підприємців, самозайнятих осіб та юридичних осіб будь-якої організаційно-правової форми.

Визначено місце податкових агентів у системі суб'єктів податкового права.

Розділ 2 «Функції податкових агентів в податкових режимах» складається з двох підрозділів, у яких досліджуються основні особливості діяльності податкових агентів у процесі нарахування, утримання та сплати податків за загальною системою оподаткування й у спеціальних податкових режимах.

У підрозділі 2.1 *«Правовий режим нарахування утримання та сплати податковими агентами податків»* розглянуто питання щодо участі податкового агента при адмініструванні податку з доходу фізичних осіб, податку на прибуток та інші.

Аналізується поняття податковий режим, визначаються його ознаки. Визначається участь податкових агентів при нарахуванні, утриманні та перерахуванні податків до бюджету.

Здійснено ретроспективний аналіз функцій податкового агента при сплаті прямих (податків з доходів фізичних осіб, податку на прибуток) та непрямих (податок на додану вартість) податків.

Особлива увага приділяється характеристиці процедури нарахування та перерахування податку з доходів фізичних осіб і військовому збору.

Розглянуто процедури здійснення функцій податкового агента, що здійснюються в три етапи: а) нарахування – визначення податкової бази, використання ставки податків; перевірка наявності податкових пільг; розрахунок суми податку; б) утримання виокремлення частини податку з

доходу платника податку; в) перерахування – фактична сплата податку, що передбачає підготовку платіжного доручення та направлення його в банк.

Акцентується увага, що серед платників ПДФО закон виділяє дві особи платників – фізичних осіб та податкових агентів, які можуть існувати у різних організаційно-правових формах. При цьому закон уповноважує перераховувати податок до бюджету винятково тільки податкових агентів.

Наголошується, що платники ПДВ поділяються на реальних і формальних (за критерієм поділу обов'язку фактичного внесення до бюджету), стверджується, що функцію податкового агента виконують усі особи, крім осіб, які імпортують і безпосередньо вносять податок на митниці.

У підрозділ 2.2 *«Особливості діяльності податкових агентів в спеціальних податкових режимах»* зазначається, що необхідність існування спеціальних податкових режимів зумовлена тим, що використовується як спосіб забезпечення особливих умов оподаткування для окремих категорій платників податків. Встановлення законодавством спеціальних податкових режимів зумовлює особливий перелік видів суб'єктів, які використовують спеціальні податкові режими.

Зазначається, що спеціальні податкові режими застосовуються з метою оптимізації механізму оподаткування шляхом спрощення обліку, звітності та системи оподаткування, зменшення кількості податкових перевірок, що сприяє підтримці та розвитку суб'єктів малого підприємництва.

Здійснюється аналіз загальних та спеціальних принципів оподаткування, що є основоположними для спеціальних режимів.

До загальних принципів віднесено: принцип законності, принцип рівності та доступності, принцип економічності та доцільності. Спеціальними принципами у спеціальних податкових режимах визначено: принцип заміни одним податком декількох податків, принцип паралельної дії загального податкового режиму та спеціального податкового режиму, принцип максимального обліку господарської діяльності суб'єктів, які використовують спеціальний режим; принцип оптимізації системи обліку та звітності, принцип винятковості застосування спеціальних податкових режимів, законодавством запропоновано вичерпний перелік умов переходу на спеціальні податкові режими, також визначено види діяльності, галузі і категорії платників податків.

Акцентується увага на тому, що принцип пріоритетності та вибірковості визначає коло суб'єктів, які наділяються правами використовувати спеціальні податкові режими, залежить від певного виду діяльності, галузі, а також категорії платника податків. У роботі визначаються функції податкових агентів при спеціальному режимі оподаткування.

Розділ 3 «Процесуально-процедурні засади діяльності податкових агентів» складається з трьох підрозділів та присвячений дослідженню конфліктних проваджень за участі податкових агентів, а саме оскарженню

при виникненні податкових спорів та юридичній відповідальності податкових агентів, досліджується правове регулювання діяльності податкових агентів за законодавством зарубіжних держав.

У підрозділі 3.1 «*Податкові спори, які виникають за участі податкового агента*» визначено природу виникнення податкового спору за участі податкових агентів, а також проаналізована практика прийнятих судових рішень за участі податкових агентів. Податковий спір зазначається як незгода сторони щодо виконання узгодженого податкового зобов'язання. Предметом податкового спору є право суб'єктів вчиняти чи утримуватися від здійснення конкретно зазначених законом дій.

Виокремлено дві основні причини виникнення податкових спорів: прогалина закону, колізія правових норм. Прогалина в законі особливо яскраво проявляється там, де існуючі норми передбачають необхідність певних дій, але не встановлюють порядок, або послідовність, не визначають строки та інше. Друга причина виникнення податкового спору – це колізія.

Аналізуючи судову практику за участі податкових агентів, автор визначає найпоширеніші підстави їх звернення. Так, підстави звернення до суду органів Державної фіскальної служби України визначено такі: невиконання податковим агентом свого обов'язку своєчасно сплачувати до бюджету податок з доходів фізичних осіб; неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), у свою чергу, підставами звернення платників податків як податкових агентів є: скасування податкового повідомлення-рішення про збільшення суми грошового зобов'язання за платежем податку на доходи фізичних осіб; спонукання списати безнадійний податковий борг за податком з доходів фізичних осіб.

У результаті аналізу судових рішень у адміністративних справах за участі податкових агентів дисертант прийшов до висновку про існування колізії у законодавстві, зумовленої відсутністю повноважень суду щодо перекваліфікації протиправного діяння податкового агента.

У підрозділі 3.2 «*Юридична відповідальність податкових агентів*» розглядаються податкові агенти як суб'єкти юридичної відповідальності. Здійснюється аналіз норм чинного податкового законодавства, що передбачає відповідальність за порушення податкового законодавства.

Наголошується, що фактично адміністративну відповідальність за податкового агента – юридичну особу несе його посадова особа, що передбачено ст. 163² «Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів)», ст. 163⁴ «Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи» КУпАП, водночас як податкові агенти: самозайняті особи та фізичні особи – підприємці – самостійно несуть адміністративну відповідальність.

У результаті аналізу складів правопорушень, за які застосовуються фінансові санкції у сфері оподаткування, що містяться в Податковому кодексі України, встановлено, що ст. 127 ПК України, яка встановлює відповідальність 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, є спеціальною щодо ст. 123 ПК України, яка встановлює відповідальність за неправомірне визначення платником податків суми свого податкового зобов'язання, бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість.

У підрозділі 3.3 *«Правове регулювання діяльності податкових агентів за законодавством зарубіжних країн»* доведено, що досвід зарубіжних країн щодо функціонування інституту податкового агента має більш тривалу історію, у зв'язку з чим його доцільно врахувати при правотворчій діяльності у цій сфері, що надасть можливість, по-перше, виявити певні недоліки чинного національного законодавства, по-друге, звернути увагу на податково-правові норми, які зарекомендували себе як ефективно діючі і можуть бути органічно імплементовані в національне законодавство, по-третє, сформулювати пропозиції щодо вдосконалення правового статусу податкового агента.

Наголошується на гетерогенному, індивідуальному підході кожної країни до формування та функціонування статусу податкового агента, на що, безумовно, впливає рівень соціального та економічного розвитку конкретної країни.

У результаті аналізу податкового законодавства зарубіжних країн визначено існування декількох підходів до правового регулювання статусу податкового агента. Так, існують країни, у яких податкових агентів: а) розглядають як самостійних суб'єктів, зазначаючи, що вони мають такі ж права, як і платники податків; б) ототожнюють із податковими представниками; в) такий інститут законодавства відсутній.

Запропоновано закріплення інституту податкового уповноваженого представництва для податкових агентів, що сприятиме ефективному виконанню останніми своїх статусних функцій. Розглянуто також права та обов'язки податкових агентів, що містяться в законодавстві зарубіжних країн, на підставі проведеного аналізу пропонується розширити обов'язки податкового агента

На підставі аналізу строків реалізації окремих прав податковими агентами сформульовані пропозиції до чинного законодавства.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення й нове розв'язання наукового завдання, що полягає у визначенні сутності податкових агентів як суб'єктів податкового права, виявлено недоліки у правовому регулюванні їхнього статусу й обґрунтовано на цій основі пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства та практики його застосування, спрямуванні на забезпечення функціонування податкових агентів.

1. Введення інституту податкового агента обумовлене необхідністю забезпечення чіткого контролю за платниками податків. Справляння податків у джерела виплати доходу зменшує рівень ухилення від оподаткування, до того ж стосовно меншу кількість податкових агентів простіше проконтролювати.

2. До ознак податкового агента необхідно віднести: по-перше, податковим агентом може бути як юридична особа, так і фізична особа – підприємець (або ж самозайняті особи), по-друге, вони виконують покладені законодавством обов'язки імперативного характеру, що полягають у нарахуванні, утриманні з доходів платника та перераховуванні до бюджетів податків, по-третє, за ухилення від виконання обов'язків податкового агента суб'єкти несуть відповідальність; по-четверте, умови виконання обов'язку, передбачені законодавством, мають бути суворо дотримані; по-п'яте, безкоштовний характер діяльності.

3. З урахуванням особливостей податкових правовідносин юридичним фактом виникнення податкового зобов'язання є одночасна наявність двох елементів: 1) обов'язку сплатити державі конкретно визначеної суми коштів – податок; 2) настання терміну виконання цього обов'язку. Наявність цих двох елементів є обов'язковою умовою надходження коштів до бюджету.

4. Запропоновано доповнити пп. 14.1.268 Податкового кодексу України такого змісту: «Узгодження податкового зобов'язання – це юридична домовленість між платником податків та податковим органом про суму коштів, яку платник повинен сплатити до відповідного бюджету». Особливістю податкових правовідносин у частині узгодження зобов'язань є те, що таке узгодження може бути двох видів: самостійне (безпосередньо платником) та апеляційне.

5. Доводиться, що при справлянні того чи іншого податку (збору), учасником податкових правовідносин яких є податковий агент, то він, по-перше, є обов'язковим учасником правовідносин щодо справляння цього податку, а по-друге, ті обов'язки, які покладено на податкового агента, інша особа, навіть платник податку, виконати не може, оскільки це винятково обов'язки податкового агента. Загальні обов'язки податкового агента не залежать від виду об'єкта оподаткування та джерел оподатковуваного доходу. Фізична особа – підприємець не є податковим агентом щодо іншої фізичної особи – підприємця за цивільними правочинами, за винятком, коли

буде встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця.

6. Визначено особливості статусу податкових агентів при сплаті ПДВ: платники ПДВ за своєю юридичною природою поділяються на фактичних та формальних; будь-який платник ПДВ набуває правового статусу, що поєднує у собі і платника ПДВ, і його податкового агента; зазначено, що в окремих випадках податковими агентами є особи, які отримують послуги від нерезидентів, та особи, що ведуть облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи; встановлено, що порядок нарахування ПДВ податковими агентами визначається місцем постачання товарів чи послуг, базою оподаткування та моментом виникнення податкових зобов'язань.

7. Процедура здійснення функцій податкового агента визначається в три етапи: а) нарахування – визначення податкової бази, використання ставки податків; перевірка наявності податкових пільг, розрахунок суми податку; б) утримання виокремлення частини податку з доходу платника податку; в) перерахування – фактична сплата податку, що передбачає підготовку платіжного доручення та направлення його в банк.

8. Здійснюючи аналіз прав податкових агентів, які, за законодавством зарубіжних країн та національним законодавством, фактично ототожнюються з правами платників податків, заслуговують на увагу та повинні бути закріплені у національному законодавстві окремі права податкових агентів.

9. Спеціальні податкові режими – це сукупність правових засобів, закріплених нормами податкового права, які застосовуються до окремих суб'єктів господарювання, особливих груп об'єктів оподаткування та в яких встановлюються спеціальні податкові процедури для платників податків і податкових агентів.

10. Застосування юридичної відповідальності до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин завжди пов'язано з невиконанням або неналежним виконанням ними податкового обов'язку, відповідно, особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер. Зміст компенсаційної ознаки полягає у потребі відшкодування збитків державі внаслідок неотримання надходжень податків до відповідних бюджетів. Поряд з цим застосування відповідальності спрямовано на покарання конкретного правопорушника у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку.

11. Акцентовано увагу на необхідності закріпити в чинному законодавстві положення такого змісту: «Права платника податків (податкового агента) забезпечуються відповідними обов'язками уповноваженого державного органу, органів податкової служби, митних органів, а також їхніх посадових осіб. Невиконання або неналежне

виконання обов'язку щодо забезпечення прав платника податків тягне за собою відповідальність, передбачену законодавством».

12. Запропоновано визначити уповноваженого представника для податкового агента, обмеження, що стосується представництва, а також норм, що визначають правові наслідки дії чи бездіяльності представників. Очевидно, що закріплення інституту податкового уповноваженого представника для податкових агентів сприятиме ефективному виконанню останніми своїх статусних функцій.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Стріяшко Г. М. Вирішення спорів у податковій сфері / Г. М. Стріяшко // Науковий вісник. НУДПСУ (економіка, право) – 2011. – № 3(54). – С. 214–220.

2. Стріяшко Г. М. Функції податкових агентів при сплаті податку на додану вартість / Г. М. Стріяшко // Вісник Запорізького національного університету : збірник наукових праць. – Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2013. – № 3. – С. 230–234. – (Юридичні науки).

3. Стріяшко Г. М. Щодо прав і обов'язків податкового агента та представника при адмініструванні податків / Г. М. Стріяшко // Фінансове право. – Ірпінь : Науково-дослідний інститут фінансового права НУДПСУ, 2013. – № 1(23). – С. 23–26.

4. Стріяшко Г. М. Правовий статус податкових агентів: зарубіжний досвід і пропозиції для запровадження в національне законодавство / Т. О. Мацелик, Г. М. Стріяшко // Малий і середній бізнес (право, держава, економіка) // Економіко-правовий науково-практичний журнал. – 2015. – № 3–4. – С. 65–71.

5. Стріяшко Г. Н. Юридическая ответственность налогового агента за нарушение норм налогового законодательства / Г. М. Стріяшко // *Legea si viata* – issn1810–309x, 2015 p. – Кишинев. Republica Moldova. – С. 130–134.

6. Стріяшко Г. М. Податкові агенти як суб'єкти податкового права / Г. М. Стріяшко // Реформування податкової служби України до Європейських стандартів : матеріали Науково-практичної конференції, 22 жовтня 2010 р. : в 2-х ч. – Ч. 2. 2 / Науково-дослідний центр проблем оподаткування. – Ірпінь, 2010. – С.448.

7. Стріяшко Г. М. Щодо правового статусу податкового агента / Г. М. Стріяшко // Проблема оподаткування суб'єктів господарської діяльності : матеріали I міжвузівської науково-практичної конференції, 3 березня 2011 р. – МФЮА. – С.140.

8. Стріяшко Г. М. Адміністративна відповідальність податкових агентів / Г. М. Стріяшко // Роль та місце ОВС у розбудові демократичної

правової держави : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції, 21 квітня 2011 р. – Одеса : ОДУВС, 2011. – С.292.

9. Стріяшко Г. М. Загальноправова характеристика статусу податкових агентів / Г. М. Стріяшко // Формування правової держави України: проблеми і перспективи : матеріали XIV Всеукраїнської науково-практичної конференції, 20 квітня 2012 р. – Тернопіль, 2012. – С. 228–230.

10. Стріяшко Г. М. Правовий статус податкового агента при адмініструванні акцизного податку / Г. М. Стріяшко // Правові реформи в Молдові, Україні і Грузії в контексті євроінтеграційних процесів : тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції, 1–8 листопада 2014 р. – Кишинів, 2014. – С.218.

АНОТАЦІЯ

Стріяшко Г. М. Податкові агенти як суб'єкти податкового права. –

На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2017.

Дисертація присвячена розкриттю сутності податкових агентів як суб'єктів податкового права.

У роботі обґрунтовано поняття та сутність податкового обов'язку як базової категорії для суб'єктів податкового права, сформульовано поняття податкового агента, визначено їхні види та здійснено їхню характеристику. Визначено, що статус податкових агентів характеризується подвійною приватноправовою та публічно-правою природою, на підставі чого систематизовано ознаки податкового агента з виокремленням публічно-правових та приватноправових, загальних і спеціальних.

Встановлено особливості правового режиму нарахування, утримання та сплати податковими агентами податків, висвітлено специфіку діяльності податкових агентів у спеціальних податкових режимах, розкрито особливості юридичної відповідальності податкових агентів за порушення податкового законодавства. Доведено, що ознаки, які визначають спеціальний статус податкового агента, впливають на індивідуалізацію його відповідальності, у зв'язку з чим пропонується внесення змін у диспозицію норм податкового законодавства, що передбачають відповідальність за податкові правопорушення в частині визначення конкретного суб'єкта, який у випадку порушення норм нестиме відповідальність. На основі аналізу та узагальнення досвіду зарубіжних країн щодо правового регулювання статусу податкового агента визначено напрями та шляхи його удосконалення.

Ключові слова: податкові агенти; правовий статус; суб'єкти податкового права; податкові правовідносини; платник податків; податковий обов'язок; утримання; нарахування; перерахування; податок.

АННОТАЦІЯ

Стрияшко Г.Н. Налоговые агенты как субъекты налогового права.
- *На правах рукописи.*

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 - административное право и процесс; финансовое право; информационное право. - Университет государственной фискальной службы Украины, Ирпень, 2017.

Диссертация посвящена раскрытию сущности налоговых агентов как субъектов налогового права.

В работе обоснованы понятие и сущность налоговой обязанности как базовой категории для субъектов налогового права, сформулировано понятие налогового агента, определены их виды и осуществлено их характеристику. Определено, что статус налоговых агентов характеризуются двойной частно-правовой и публично-правовой природой на основании чего систематизированы признаки налогового агента с выделением публично-правовых и частноправовых, общих и специальных.

Правовой статус налогового агента является производным от правового статуса налогоплательщика и возникает у физических лиц - предпринимателей, самозанятых лиц и юридических лиц любой организационно-правовой формы.

Установлены особенности правового режима начисления, удержания и уплаты налоговыми агентами налогов. Процедура осуществления функций налогового агента определяется в три этапа: а) начисление - определение налоговой базы, использование ставки налогов, проверка наличия налоговых льгот, расчет суммы налога; б) удержание - выделение части налога с дохода плательщика налога; в) перечисления - фактическая уплата налога, предусматривает подготовку платежного поручения и направления его в банк.

Освещена специфика деятельности налоговых агентов в специальных налоговых режимах, раскрыты особенности юридической ответственности налоговых агентов за нарушение налогового законодательства.

Доказано, что признаки, которые определяют специальный статус налогового агента влияют на индивидуализацию его ответственности, в связи с чем предлагается внесение изменений в диспозицию норм налогового законодательства, предусматривающих ответственность за налоговые правонарушения в части определения конкретного субъекта, который в случае нарушения норм будет нести ответственность.

На основе анализа и обобщения опыта зарубежных стран, о правовом регулировании статуса налогового агента, определены направления и пути его совершенствования.

Осуществляя анализ прав налоговых агентов, которые по законодательству зарубежных стран и национальному законодательству фактически отождествляются с правами налогоплательщиков, заслуживают внимания и должны быть закреплены в национальном законодательстве отдельные права налоговых агентов

Акцентируется внимание на необходимости закрепить в действующем законодательстве положения следующего содержания: «права налогоплательщика (налогового агента) обеспечиваются соответствующими обязанностями уполномоченного государственного органа, а также их должностных лиц. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по обеспечению прав налогоплательщика влечет за собой ответственность, предусмотренную законодательством».

Предложено дополнить пп. 14.1.268 Налогового кодекса Украины положениями следующего содержания: «Согласование налогового обязательства - это юридическое соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом о сумме средств, которую плательщик должен уплатить в соответствующий бюджет». Особенностью налоговых правоотношений в части согласования обязательств является то, что такое согласование может быть двух видов: - самостоятельное (непосредственно плательщиком), и - апелляционное.

Ключевые слова: налоговые агенты; правовой статус; субъекты налогового права; налоговые правоотношения налогоплательщик налоговый долг; начисления; перечисления; налог.

SUMMARY

Striyashko G. M. Tax agents as subjects of tax law. – On the manuscript.

Thesis for the degree of Candidate of Sciences in specialty 12.00.07 – administrative law and process; finance law; information law. – University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, 2017.

Thesis elucidate the essence of tax agents as subjects of tax law. The work proved the concept and nature of the tax obligation as a basic category for business tax law, the notion of a tax agent, determined their types and their characteristics made. It was determined that the status of tax agents are characterized by double private law and public law nature, based on which systematized signs form the tax agent of public law and private law, general and special.

The peculiarities of the legal regime of calculation, deduction and payment of taxes by tax agents, covers the specifics of tax agents in the special tax regime peculiarities of legal liability tax agents for violation of tax laws. Proved that the

characteristics that define the special status of a tax agent affecting the individualization of responsibility, and therefore the proposed changes in the disposition of tax legislation providing for liability for tax offenses in the determination of a specific subject, which in the case of violation will be held accountable.

Based on the analysis and synthesis of the experience of foreign countries for legal regulation of tax agent status, identify areas and ways of its improvement.

Keywords: tax agents; Legal Status; subjects of tax law; tax relationship; taxpayer tax obligation; maintenance; calculation; transfers; tax.

Підписано до друку 21.03. 2017 року. Формату 60×84/16
Папір офсетний. Друк офсетний.
Друк. арк. - 0,8. Тираж 100 прим.
Зам. № 374

Видруковано в Університеті державної фіскальної служби України.
08201, Київська обл., м. Ірпінь, вул. Університетська, 31