

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

На правах рукопису

СТРІЯШКО ГАЛИНА МИКОЛАЇВНА

УДК 347.73

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

Спеціальність: 12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Науковий керівник:
доктор юридичних наук, доцент
Мацелик Тетяна Олександрівна

Ірпінь – 2017

ЗМІСТ

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ	3
ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ АГЕНТІВ	13
1.1. Податковий обов'язок як базова категорія для суб'єктів податкового права	13
1.2. Податкові агенти в системі суб'єктів податкового права: поняття, види та характеристика правового статусу	27
Висновки до розділу	62
РОЗДІЛ 2. ФУНКЦІЇ ПОДАТКОВИХ АГЕНТІВ У ПОДАТКОВИХ РЕЖИМАХ	66
2.1. Правовий режим нарахування, утримання та сплати податковими агентами податків	66
2.2. Особливості діяльності податкових агентів у спеціальних податкових режимах	113
Висновки до розділу	123
РОЗДІЛ 3. ПРОЦЕСУАЛЬНО-ПРОЦЕДУРНІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ АГЕНТІВ	127
3.1. Податкові спори, які виникають за участі податкових агентів	127
3.2. Юридична відповідальність податкових агентів	147
3.3. Правове регулювання діяльності податкових агентів за законодавством зарубіжних країн	160
Висновки до розділу	173
ВИСНОВКИ	176
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	183
ДОДАТКИ	

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

Конституція України	КУ
Податковий кодекс України	ПК України
Кодекс України про адміністративні правопорушення	КУпАП
Господарський кодекс України	ГК України
Податок з доходів фізичних осіб	ПДФО
Податок на додану вартість	ПДВ
Державна податкова служба України	ДПС України
Державна фіскальна служба України	ДФС України
Державна податкова інспекція	ДПІ
Державна податкова адміністрація України	ДПА України
Неприбуткові організації	НПО
Податкова соціальна пільга	ПСП

ВСТУП

Актуальність теми. В Україні продовжується 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 з метою уніфікації норм, що регламентують порядок справляння податків і зборів у державі. Податкове законодавство характеризується високим рівнем динамічності, яка зачіпає всі сфери суспільних відносин. В 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 і перерахуванню податків і зборів до бюджетів в 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 правового 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, В. 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 даної 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 даних 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 21.11.2002 № 228-IV, основних напрямів Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015, а також Програми діяльності Кабінету Міністрів України, схваленої постановою Верховної Ради України від 11 грудня 2014 року № 26-VIII.

Дисертаційне дослідження виконувалося відповідно до Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 роки, затвердженого Наказом ДФС України від 12.02.2015 № 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 від 25.11.2010 № 3. 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 їх 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 та порівняльно-правовий тощо). Зокрема, діалектичний метод дав 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 ніші). 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 приватноправовою та публічно-правовою природою на підставі чого систематизовано ознаки податкового агента з виокремленням публічно-правових та приватноправових, загальних і спеціальних;

– на підставі аналізу досвіду зарубіжних країн запропоновано закріплення інституту податкового уповноваженого представника для податкових агентів, а також встановлення та 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 в диспозицію норм податкового законодавства, що передбачають відповідальність за податкові правопорушення в частині визначення конкретного суб'єкта, який у випадку порушення норм буде нести відповідальність;

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

Удосконалено:

– положення, що податковий обов'язок виражається в необхідності 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, в тому числі 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 при 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 року).

– 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 року).

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 в 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 року); 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, листопад 2016 р.).

Круглих столах: «Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект» (Ірпінь, 29 вересня 2011 року); «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.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ АГЕНТІВ

1.1. Податковий обов'язок як базова категорія для суб'єктів податкового права

Одним із різновидів правовідносин є податкові правовідносини, які внаслідок прийняття Податкового кодексу України отримали новий стимул для розвитку. Цей кодифікований акт встановив правовий режим елементів податкових правовідносин, що вплинуло на їхню структуру, зокрема частково змінився зміст прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин. Встановлення нових логічних суб'єктивних зв'язків призвело до зміни співвідношення елементів публічності та приватності у податкових правовідносинах. Податкові правовідносини виникають на підставі норм податкового права та представляють собою індивідуалізований зв'язок між сторонами, який характеризується кореспондуючими юридичними обов'язками і суб'єктивними правами, що реалізуються для задоволення потреб та інтересів держави, суспільства [1, с. 175–176].

Одним із видів реалізації податкових правовідносин є реалізація у формі податкового зобов'язання, яке є трансформаційним частковим випадком зобов'язання приватного. Трансформація полягає у тому, що податкове зобов'язання є обов'язковим до виконання суб'єктом податкових правовідносин. Зміст зобов'язальних правовідносин, як і будь-яких інших правовідносин, утворюють суб'єктивні права та обов'язки його учасників [2, с. 14]. Тобто якщо економічна сутність права власності полягає в тому, що воно виступає як право присвоєння, то зобов'язальні правовідносини за своїм економічним змістом виступають як спосіб руху вже власного майна. Ця теза відповідним чином кореспондує з головним орієнтиром суспільства під час

регулювання проблем перерозподілу валового внутрішнього продукту – оподаткуванні та при розробці конкретних питань техніки і процедури оподаткування – захисті права власності і підтримання балансу інтересів платників податків та держави (суспільства). Особливістю податкового права як комплексного інституту публічного права є наявність у його складі правових норм, що спрямовані на регулювання суспільних відносин, за допомогою яких здійснюється організаційне управління, забезпечується стабільність у визначеній сфері суспільного життя.

В умовах існування свободи підприємницької діяльності, багатоманітності сфери її здійснення та форм прояву, виконання різних складноконтрольованих державою джерел доходів сплата податків безпосередньо пов'язана з ініціативою платника податків, зобов'язаного повідомляти про свої доходи [3, с. 246] в органи фіскальної служби. Саме тому обов'язок сплачувати податки закріплений у Конституції України як один з найважливіших.

У податковому праві М. В. Карасьова обов'язок сплачувати податки визначає як базис для системи податкових правовідносин [4, с. 218], вчена вважає, що у структурно-складних фінансових правовідносинах функцію основних правовідносин завжди відіграють правовідносини активного типу, тобто такі, в яких жорсткий зв'язок між сторонами, що базується на фактично кореспондуючих обов'язках: – обов'язок – (право вимоги – обов'язок) [4, с. 219].

Так, М. В. Карасьова визначає податкові правовідносини як «суспільні відносини, що виникають на основі реалізації норм податкового права. Податкові правовідносини є різновидом правовідносин фінансового права, бо податкове право є підгалуззю фінансового права». У зв'язку з цим характеристика податкових правовідносин в основних рисах схожі з характеристикою фінансових правовідносин [4, с. 220].

О. П. Орлюк зазначає, що податкові правовідносини – це суспільні відносини, що виникають на підставі податково-правових норм, які встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі, та у зв'язку з юридичними фактами, учасники яких наділені суб'єктивними правами та несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і публічних цільових фондів та поданням податкової звітності. Ці відносини виникають лише після оформлення їх у відповідну правову форму [6, с. 248].

О. Ю. Грачева і Е. Д. Соколова також вказують, що суспільні відносини виникають при встановленні, стягненні податків і зборів, регламентуються нормами фінансового права, є податковими правовідносинами. При цьому приписи податкового права знаходяться в різних нормативних актах і їхня сукупність утворює податкове законодавство [7, с. 68].

Враховуючи те, що податкові правовідносини є різновидом фінансових правовідносин, їм властиві всі ознаки останнього. Тобто, по-перше, вони виникає на підставі фінансово-правової норми як зовнішньої форми їхньої реалізації; по-друге, мають імперативно-владний характер за своїм внутрішнім змістом.

Особливістю податкових правовідносин є специфічність їхнього суб'єктного складу. Зокрема, у них закладена певна складність – протистояння представників владної та зобов'язаної сторони. Завдяки їхнім діям і виконується безумовний податковий обов'язок, забезпечується надходження коштів від податків та зборів до бюджетів.

Енциклопедичний словник Ф. А. Бракгауза та І. А. Єфрона визначає поняття зобов'язання в широкому сенсі, зазначаючи, що воно співпадає з поняттям обов'язку як складової частини кожних правовідносин. У більш вузькому сенсі під зобов'язаннями варто розуміти обов'язки, що приймають на себе члени громадянського

суспільства за добровільним погодженням з іншими членами, до того ж добровільним погодженням визначається не лише вступ в юридичні відносини, але і склад прав та обов'язків, що приймаються учасниками зобов'язань [8, с. 915].

Таким чином, обов'язок сплатити податок є одним з елементів податкового зобов'язання, що виступає правовідносинами.

Результатом реалізації податкових правовідносин є податкове зобов'язання. Відповідно до п. 36.1 статті 36 Податкового кодексу України податковим обов'язком визначається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим кодексом [9]. Податковий кодекс України визначає податкове зобов'язання як суму коштів, яку платник податків, зокрема податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені Податковим кодексом України (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) (ст. 14.1.156) [9].

Виникає питання: Що таке податковий обов'язок та податкове зобов'язання?

М. В. Карасьова є прихильницею позиції існування податкового зобов'язання, вчена визначає його ознаки:

- майновий характер, зумовлений передачею на користь суб'єкта публічної влади грошових засобів;

- відносний характер (враховуючи, що економічна основа податкового зобов'язання опосередковує процес розподілу майна (у вартісній формі), що може здійснюватися лише адресне, чітко визначеною особою);

- є правовідносинами активного типу, тобто платник податку зобов'язаний вчиняти дію – заплатити податок;

- сторони зобов'язальних правовідносин чітко визначені;
- цілеспрямованість, тобто платник податку вносить платіж на користь держави для формування ресурсів суб'єктів публічної влади;
- гарантованість, тобто забезпеченість встановленими законами санкціями, які спонукають до виконання [5, с. 275–278].

М. П. Кучерявенко зауважує, що зміст податкового обов'язку визначається насамперед імперативними методами фінансово-правового регулювання, особливостями відносин, що складаються між суб'єктами з приводу сплати податків і зборів. Така особливість полягає в наявності державного управління у сфері фінансів, яка вимагає підпорядкування суб'єкта вимозі уповноваженої особи, що здійснює фінансову діяльність держави. А владність розпоряджень державних органів виявляється у прийнятті рішень, що є обов'язковим для іншої сторони правовідносин [11, с. 68–73].

Як зазначає Д. О. Гетьманцев, податковий обов'язок може не передбачати податкового платежу платником податку, однак його виконання у будь-якому випадку полягатиме у такій сплаті. При цьому сплата платником податкового обов'язку повним обсягом припиняє обов'язок платника із декларуванням та обліку податкових зобов'язань, також Д. О. Гетьманцев стверджує, 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 [12, с. 134–135].

І. Є. Криницький розглядає податковий обов'язок ширше, що виходить із його чотирьохелементної структури: обов'язок з реєстрації, обліку, сплати та звітності [13, с. 121].

І. І. Кучеров зазначає інший підхід, що стосовно процедурного порядку сплати податку як юридична ознака вказує на те, що внесення відповідних податкових платежів до бюджету підпорядковано

відповідним процесуальним нормам і здійснюються в межах податкового провадження. При цьому для належного виконання податкового обов'язку не достатньо одного бажання платника і наявності відповідних грошових коштів. Сплата податку не припускає довільну поведінку податково зобов'язаної особи із внесення відповідного платежу, оскільки передбачає суворе додержання визначених процедур згідно із законодавством про податки та збори, а невиконання встановленого порядку фактично означає невиконання податкового обов'язку [14, с. 29].

Саме обчислення, утримання податків з доходів, що нараховуються платникові податків, і перерахування їх до бюджетів і є головним обов'язком податкового агента. Такий обов'язок виникає у податкового агента тільки за реальної можливості утримати «чужий податок» і перерахувати його до бюджету, тобто лише за наявності у податкового агента відповідного джерела у вигляді грошових коштів платників податків, які знаходяться в його розпорядженні. Обчислення, утримання та перерахування податків за рахунок платника податків зусиллями податкового агента у джерела виплат доходів є одним з передбачених законом способів виконання податкового зобов'язання платника податків без його фактичної участі [15, с. 745].

У процесі взаємодії платника податку та податкового агента щодо виконання податкового обов'язку зі сплаті податків виникають три групи правовідносин:

- між платником податків і державою;
- між податковим агентом та державою;
- між податковим агентом та платником податку [16, с. 30–35].

Норми, які виписують податкові обов'язки, повинні бути конкретизовані щодо податкових обов'язків податкових агентів, оскільки це дозволить:

по-перше, контролюючим органам більш виважено підходити до перевірки їхньої діяльності;

по-друге, податковим агентам спростити розуміння своєї відповідальності за порядок обслуговування платників податків.

Разом з тим аналіз чинного законодавства надає можливість визначити структуру податкового обов'язку платника податків, яка включає:

– ведення в установленому порядку обліку доходів і витрат, складання звітності, яка стосується обчислення і сплати податків та зборів; податковий агент зобов'язаний вести податковий облік з податку на доходи фізичних осіб;

– подачу до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітності та інших документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів, у свою чергу, податкові агенти зобов'язані подавати податкову звітність контролюючим органам, а також податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків;

– сплату податків і зборів у терміни і в розмірах, встановлених Податковим кодексом України та законами з питань митної справи [17, с. 90].

Як відомо, виконання податкових обов'язків може здійснюватися платником податку самостійно або за допомогою податкового агента. Крім того, податкові агенти зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати утриманий податок.

Утримання податку являє собою невиплату платнику податків частини його доходів податковим агентом, оскільки ця частина підлягає перерахуванню до бюджету у формі податків. При цьому перехід права власності на грошові кошти від платника податків до податкового агента не виникає. На думку В. А. Ніколаєва, реалізація обов'язків

перерахування є найважливішим законодавчим дорученням податковому агенту. Останні перераховують утримані податки в порядку, передбаченому кодексом, для сплати конкретного податку [18, с. 34]. Необхідно зазначити, що як обов'язок податкового агента, законодавець визначає і відповідальність за порушення норм Податкового кодексу України.

Згідно з вимогами п. 19.2 Закону України про ПДФО обов'язок податкового агента надавати у строки, встановлені законом для податкового органу, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також сум утриманого з них податку податковому органу за місцем свого знаходження. У результаті аналізу визначення та природи податкового обов'язку, наданого у пп. 14.1.156 Податкового кодексу України, стає зрозумілим, що податок – це сума коштів, яку платник податків, у т.ч. податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету. Ця дія може проводитися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента. Підтвердженням цього є положення пп. 17.1.2 Податкового кодексу України про те, що платник податків має право представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника, та пп. 18.2 про те, що податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені цим кодексом для платників податків.

Зазначаємо, що податкові обов'язки варто об'єднати в групи:

- базові обов'язки організацій – платника податків: обов'язок платити законно встановлені податки;
- обов'язки, що забезпечують належне виконання платником податків своїх обов'язків (обов'язок самостійно нараховувати податки, обов'язок вести облік своїх доходів, витрат тощо);

– обов'язки, що забезпечують проведення податкового контролю за платником податку (обов'язок ставати на облік в органах фіскальної служби, обов'язок забезпечувати збереження даних бухгалтерського обліку);

– обов'язки, спрямовані на усунення протиправного стану у податковій сфері та відновлення порушених прав інших учасників податкових правовідносин (обов'язок виконувати законні вимоги посадових осіб фіскальних органів про усунення виявлених порушень податкового законодавства, обов'язок сплатити пеню у випадку прострочення сплати податку тощо) [19, с. 173–174].

У зв'язку із цим пропонуємо доповнити ст. 18 Податкового кодексу України частиною третьою, у якій передбачити загальні обов'язки податкових агентів та відповідальність за їхнє невиконання. Наведені вище обов'язки пропонуємо доповнити обов'язком щодо зберігання документів, які свідчать про оподаткування платника податків, надання в податковий орган документів й інформації, необхідних для здійснення контролю за платником податків, та конкретизувати їхню відповідальність за невиконання цих обов'язків.

Реалізація податкових правовідносин здійснюється через сукупність юридичних фактів, з настанням яких право пов'язує виникнення зобов'язання, називаються підставами виникнення зобов'язань. Зобов'язання виникають із найрізноманітніших юридичних фактів, які І. Б. Новицький та Л. А. Лунць виділили в три групи за їхнім впливом на виникнення та розвиток зобов'язання: перша – зобов'язання, що виникають на основі або у зв'язку з народногосподарським планом; друга – зобов'язання, не охоплені названим плануванням; третю групу повинні скласти зобов'язання, не приналежні ні до однієї із двох перших груп, але сприяють правильному розвитку відносин у кожній із

двох основних груп; це зобов'язання, спрямовані на відновлення нормального стану майнових сфер учасників обороту [20, с. 67].

Податковим законодавством України передбачено, що податкове зобов'язання може бути обчислене та сплачено як самостійно платником податку, так і контролюючим органом. Однак у деяких випадках обов'язок обчислити й перерахувати суму податку до бюджету покладено на податкового агента. У зв'язку з особливим значенням податкових агентів у процесі сплати податків та зборів до бюджету розглянемо, як вони сприяють сплаті податків.

Виходячи з приписів п. 36.2 ст. 32 Податкового кодексу України податковий обов'язок виникає лише у платника податків, однак його безпосереднє виконання може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою представника чи податкового агента [9].

В. Ф. Євтушенко зазначає, що досягнення публічно правової мети – сплати податків, висуває на перше місце обов'язки, які сприяють сплаті податків. Через законодавче закріплення цих обов'язків держава визначає способи участі інших осіб у процесі виконання податкового обов'язку. У свою чергу, права цієї групи суб'єктів носять похідний щодо їхнього обов'язку характер, оскільки вони обумовлені необхідністю сприяти сплаті податків [21, с. 58–63].

При цьому звертаємо увагу, що це є визначення податкового зобов'язання у вузькому значенні, а в широкому – це не тільки зобов'язання за податками і зборами, але й зобов'язання за неподатковими платежами, які сплачуються на виконання законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на фіскальну службу. Наприклад, це стосується валютного законодавства, законодавства про застосування реєстраторів розрахункових операцій, законодавства про готівковий обіг тощо.

Податкове зобов'язання має таку характерну особливу властивість, як односторонність. Тобто «податок стягується з метою покриття суспільних потреб, які в основному відокремлені від індивідуальних потреб конкретного платника податку, тобто він є індивідуально безповоротний. Сплата платником податку не породжує зустрічного зобов'язання держави вчиняти будь-які дії на користь конкретного платника» [22, с. 71], що передбачає перш за все направленість руху засобів від платника до держави в одному напрямі. При цьому платник не отримує нічого натомість, що є, власне, аналогією до однієї з ознак юридичної категорії податку – безоплатності [23, с. 143–150].

І. Л. Самсін вважає, що варто відійти від поширеного на сьогодні розуміння податкового зобов'язання лише як суми податку, саме податкове зобов'язання має розглядатися як комплексна категорія, як правовідносини, які, з одного боку, випливають з однозначного імперативного веління держави, а з іншого – передбачають певну взаємність прав і обов'язків держави і платника податків, коли виконання зобов'язання з боку платника покладає на державу обов'язок використати зібрані кошти за призначенням [24, с. 27–31].

Ця особливість податкового зобов'язання є характерною відмінністю цього виду зобов'язань від зобов'язання іншого характеру, яке передбачає перш за все виникнення зустрічних зобов'язань сторін вчинити певні дії.

Так, наприклад, виконанням договірною зобов'язання купівлі-продажу варто розглядати одночасно передачу речі продавцем у власність покупця і прийняття цієї речі покупцем, а також виплату обумовленої договором суми (ціни речі) покупцем і прийняття цієї суми продавцем.

Податкові норми визначають права та обов'язки учасників відносин, передбачають відповідальність за невиконання приписів держави у сфері, що опосередковує рух податкових надходження знизу вверх від платника до бюджету чи цільового фонду. У характеристиці юридичного змісту податкових правовідносин особливий інтерес викликає їхній об'єкт. Так, характерною рисою податкових правовідносин є його грошовий характер, об'єктом правового регулювання якого за загальним правилом виступають грошові кошти у вигляді податкових надходжень, що здійснюється за допомогою публічно-правового регулювання.

З урахуванням особливостей податкових правовідносин юридичним фактом виникнення податкового зобов'язання є одночасна наявність двох елементів: 1) обов'язок сплатити державі конкретно визначену суму коштів – податок; 2) настання терміну виконання цього обов'язку. Наявність цих двох елементів є обов'язковою умовою надходження коштів до бюджету. Зведення елементів податкового зобов'язання до виконання обов'язку і є процедурою узгодження податкового зобов'язання, його юридичним фактом.

Спеціальними нормами з питань узгодження податкового зобов'язання платників є Податковий кодекс України, який ґрунтується на тій моделі визначення податкового зобов'язання, яка виходить із пріоритету узгоджених податкових зобов'язань над фактичними податковими зобов'язаннями. Наприклад, у п. 14.1.175 Податкового кодексу України надано визначення податкового боргу, пов'язане з узгодженням податкового зобов'язання. Так, податковий борг – це сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їхньої наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений Податковим кодексом України строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання. Тому штрафи (пеня)

за несвоєчасне виконання податкових зобов'язань і порушення режиму податкової застави визначаються тільки за узгодженими податковими зобов'язаннями, навіть якщо потім і виявиться помилка при їхньому визначенні.

Зокрема, у випадку несплати у строки, установлені Податковим кодексом України, суми податкового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, від дня, що слідує за останнім днем зазначеного строку, виникає право податкової застави. При цьому право податкової застави виникає відповідно до закону і не вимагає письмового оформлення. Тобто виникнення права податкової застави залежить від наявності несвоєчасно сплачених сум податкових зобов'язань (податкового боргу), а не від факту подання уточненої декларації.

Особливістю податкового законодавства у частині сплати податків є узгодження відповідного податкового зобов'язання, тобто юридична домовленість між платником податків та податковим органом про суму коштів, яку платник повинен сплатити до відповідного бюджету.

У зв'язку із відсутністю у Податковому кодексі України цього визначення пропонуємо його доповнити пп. 14.1.268 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. Самостійне узгодження податкового зобов'язання здійснюється шляхом визначення його суми у податковій декларації. Воно вважається узгодженим з дня подання такої податкової декларації до органу Державної фіскальної служби України. Таке

податкове зобов'язання не може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку.

При цьому якщо у майбутніх податкових періодах, з урахуванням строків давності, платник податків самостійно виявляє помилки у показниках раніше поданої податкової декларації, то він має право надати уточнюючий розрахунок, форма якого визначається у порядку, встановленому для податкових декларацій. Платнику податків (податковому агенту) надано право не подавати зазначений розрахунок, якщо такі уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені (п. 50.1).

Таким чином, внутрішнім змістом податкових правовідносин є права та обов'язки платників податків (податкового агента) як суб'єкта оподаткування та податкових органів, як адміністратора оподаткування, які виникають під час процедури узгодження та сплати податкового зобов'язання. Зокрема, це такі сфери податкових правовідносин, які виникають під час: створення та державної реєстрації платника податків, обліку платника податків у податковому органі, набуття платником податків податкової правоздатності, вирахування та сплати до бюджету податкових платежів і подання податкової звітності, припинення діяльності платника податків.

Податкові правовідносини як різновид відносин фінансового права мають такі ознаки: загальні – вони виникають на підставі податкових норм як зовнішньої форми її реалізації; мають імперативно-владний характер за своїм внутрішнім змістом; спеціальні – встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі; виникають у зв'язку із юридичним фактом; учасники цих відносин наділені суб'єктивними правами, несуть юридичні обов'язки, пов'язанні зі

сплатою податків, зборів та подання податкової звітності; мають грошовий характер вираження.

Податковий обов'язок виражається в необхідності 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.

Особливістю податкових правовідносин юридичним фактом виникнення податкового зобов'язання є одночасна наявність двох елементів: 1) обов'язок сплатити державі конкретно визначену суму коштів – податок; 2) настання терміну виконання цього обов'язку.

1.2. Податкові агенти у системі суб'єктів податкового права: поняття, види та характеристика правового статусу

Співвідношення правових інститутів податкового агента, податкового представника податкове законодавство України передбачає виконання обов'язку зі сплати податків як самостійно платником податків, так і шляхом утримання податку із джерела виплати доходу особою, відповідальною за таке утримання. Фактично особа, яка утримує з джерела виплати доходу податок, є посередником між платником податків та бюджетом при тому, що вона зобов'язана нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету, передбачений відповідними приписами Податкового кодексу України, від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення його норм у порядку,

передбаченому Податковим кодексом України. Така особа посередник за термінологією податкового законодавства називається податковий агент.

Згадування про податкових агентів містилося в різних нормативно-правових актах. Зокрема, визначення податкових агентів свого часу містилося у п. 6.5 и 10.1 Закону України про ПДВ [25], п. 1.15 Закону України про ПДФО [26], ст. 1 Декрету Кабінету Міністрів України про акцизний збір [27], та ст. 18 чинного Податкового кодексу України [9].

Тлумачення статусу податкових агентів залишається актуальним питанням податкового права. У літературі наводяться різні визначення податкового агента. Науковці вказують на те, що 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 [28, с. 98–99].

Так, С. В. Александров, М. П. Кучерявенко та Н. В. Сидорова вказують, що податковий агент – це юридична чи фізична особа, на яку в силу акта податкового законодавства покладено обов'язок щодо нарахування, утримання, перерахування з платників податків і зборів у бюджет [29, с. 208–209].

М. О. Перепелиця відносить податкових агентів до суб'єктів, які сприяють сплаті податків і зборів поряд з такими суб'єктами, як банки, органи, що здійснюють реєстрацію організацій та індивідуальних підприємців, реєструють фізичних осіб за місцем проживання, здійснюють облік нерухомого майна громадян тощо [30, с. 9].

П. Т. Гега та Л. М. Доля вказують, що податкові агенти – це фізичні та юридичні особи, які, згідно з податковим законодавством, зобов'язані від імені платника податків розрахувати, утримати та перерахувати до бюджету податок на доходи фізичних осіб чи інші збори та платежі [31, с. 16].

Г. В. Бех та О. О. Дмитрик розглядають податкових агентів як суб'єктів, які сприяють сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів). Ці суб'єкти є зобов'язаними, тобто їхні обов'язки чітко встановлені законодавством [32, с. 67].

Л. М. Капаєва і М. С. Лях вказують, що податковий агент – це особа інша, ніж платник податку, на яку покладається обов'язок щодо нарахування податку, утримання його з платника і перерахування в бюджету сум податків [33, с. 110–111].

В. Б. Марченко та М. Ф. Легкова зазначають, що податковий агент – це юридична чи фізична особа, на яку актом податкового законодавства покладаються обов'язки з обчислення, утримання з платника і перерахування податку або збору в бюджет [34, с. 85].

С. В. Пархоменко-Цироциянц зазначає, що делегування державою своїх прав щодо справляння податку відбувається шляхом встановлення обов'язку податкового агента щодо реалізації цих прав; податковий агент є зобов'язаною особою стосовно податкового органу і платника податків. Це дозволяє автору класифікувати його обов'язки на: а) обов'язки стосовно податкового органу і б) обов'язки стосовно платника податку [35 с. 10].

Н. Ю. Пришва зазначає, що як і платник податку податковий агент є підвладним суб'єктом, носієм податкових обов'язків. За своїм складом обов'язки податкового агента відмінні від обов'язків платника податку. Його діяльність направлена на утримання та перерахування податку до бюджету [36, с. 63].

М. В. Жернаковим податковий агент розглядається як елемент системи податкового представництва, вчений зазначає, що на відміну від інших суб'єктів податкових правовідносин вирізняється значною своєрідністю. Така своєрідність полягає насамперед у певній подвійності його правового статусу, відповідно до якої він є зобов'язаною стороною на одному рівні відносин представництва і виконує функції владної на іншому. Автором наводиться власне визначення поняття податкового агента, під яким слід розуміти особу, яка є джерелом виплати доходів платнику податків та на яку податковим законодавством покладається обов'язок з обчислення, утримання та сплати податків до відповідного бюджету за рахунок коштів платника податків та від його імені [37, с. 114–116].

Ю. В. Оніщик вважає, що податковий агент – це юридична або фізична особа, на яку, згідно з актом податкового законодавства, покладаються обов'язки з обчислення, утримання і перерахування у відповідний бюджет податків з платника [38, с. 10].

К. Д. Янішевська розглядає податкового агента як фізичну особу, що є суб'єктом підприємницької діяльності чи здійснює незалежну професійну діяльність, яка використовує найману працю інших фізичних осіб щодо виплати заробітної плати (інших виплат та винагород) таким іншим фізичним особам [39, с. 68].

С. Штерн зазначає, що податкові агенти одночасно представляють інтереси і держави, і платника податку [40, с. 14–19].

Автори Науково-практичного коментарю до Податкового кодексу України зазначають, що податковий агент – це юридична або фізична особа, на яку покладають обов'язки щодо обчислення, утримання із платника й перерахування податку або збору в бюджет [41, с. 89]. Щодо чинного законодавчого визначення податкового агента, то, відповідно до п. 18.1 ст. 18 Податкового кодексу України, податковим агентом

визнається особа, на яку податковим законодавством 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 [9].

У законодавчій дефініції податковий агент зазначається щодо утримання податку з доходів, однак аналіз норм Податкового кодексу України, а також судової практики дозволяє стверджувати, що податкові агенти здійснюють нарахування та перерахунок податків не лише з доходів, виступаючи при цьому джерелом виплати, а й в інших випадках.

Як зазначає Р. О. Сергієнко, введення інституту податкового агента обумовлене необхідністю забезпечення більш чіткого контролю за платниками податків. Справляння податків у джерела виплати доходу зменшує рівень ухиляння від оподаткування. Крім того, меншу кількість податкових агентів простіше проконтролювати [42, с. 178; 19, с. 108].

Варто відмітити, що функції податкового агента суб'єкт може виконувати лише за умови тісних грошових взаємовідносин.

Обов'язки податкового агента мають імперативний характер. Податковий агент не може відмовитися від виконання своїх обов'язків, а також не має права узгоджувати умови їх виконання [19, с. 110].

Податковий агент виконує ці обов'язки за власний рахунок [19, с. 110].

А. Р. Карапетян акцентує увагу на таких ознаках: податковий агент – це по-перше, завжди фінансовий посередник, який виконує обов'язки на користь публічно-правового суб'єкта (держави, територіальної громади);

– по-друге, діяльність податкового агента залежить від результатів діяльності платника податків, оскільки лише ті обставини, з

якими податкове законодавство пов'язує виникнення податково-правових наслідків та які виникають у платника податків, визначатимуть права та обов'язки податкового агента;

– по-третє, податковий агент сам створює умови для виконання своїх обов'язків шляхом вибору системи оподаткування, політики виплати доходів платникам податків тощо.

Таким чином, впливаючи на об'єм виконуваних обов'язків та реалізацію прав [43, с. 108–109], можна виділити кілька суттєвих рис, притаманних податковому агенту. По-перше, він пов'язаний особливими відносинами з платником податку. Ці особливості можуть бути закріплені безпосередньо в законі, а можуть деталізуватися певними угодами, особливостями дій. При цьому на перший погляд здається, що податковий агент, здійснюючи обов'язки платника податку, реалізує частину його правосуб'єктності. Але права та обов'язки податкового агента, що становлять його правосуб'єктність, регулюються окремо, й саме на здійснення них спрямовані його дії. Здійснюючи ті чи інші дії, він хоч і пов'язує їх з відповідними обов'язками платника, якого представляє, але реалізує це в межах власної правосуб'єктності.

По-друге, він має реальну можливість утримати грошові кошти платника за рахунок його обов'язку – права та обов'язки податкового агента можуть бути покладені тільки на ті організації та фізичних осіб, які є джерелом виплати доходів платнику податків, тобто тих, від яких платник податку отримує доходи. Хотілося б звернути увагу на досить своєрідний характер втручання імперативного регулювання в цю можливість утримання грошових коштів податковим агентом у платника. Чіткий характер імперативності в регулюванні податкових відносин призводить фактично до того, що не тільки податковий агент має можливість утримати кошти платника за рахунок податку, а сам платник не може отримати кошти (дохід, прибуток) без утримання

податку. У платника немає вибору – сплачувати податок через агента, чи ні. Агент на безальтернативних підставах утримує суму податку й перераховує її до бюджету ще до того, як настає момент передачі коштів платнику, з яких утримується податок. Тут, на нашу думку, слід звернути увагу на досить схоже з розглядуваним питання. Деякі науковці при характеристиці податку роблять акцент на зміні власника грошових коштів.

По-третє, правовий статус податкового агента характеризується певною подвійністю його представницьких функцій. З одного боку, податковий агент виконує обов'язок саме платника податку, має такі самі права, що й платник, у відносинах щодо реалізації його податкового обов'язку. З іншого боку, представницькі функції податкового агента полягають у реалізації частини правосуб'єктності платників податків щодо виконання податкового обов'язку і податкових органів – стосовно стягнення коштів і реалізації компетенції з податкового контролю.

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.

Аналіз зазначених понять надає можливість сформулювати ознаки податкового агента: по-перше, податковим агентом може бути як юридична особа, так і фізична особа – підприємець (або ж самозайняті особи, наприклад нотаріуси), по-друге, вони виконують покладені законодавством обов'язки владного характеру, що полягають у нарахуванні, утриманні з платника та перерахуванні до бюджету податків, по-третє, вперше за ухилення від виконання обов'язків податкового агента несуть відповідальність; по-четверте, умови виконання мають бути суворо дотримані; по-п'яте, безкоштовний характер діяльності.

Таким чином, податковим агентом можна визначати: юридичну особу, фізичну особу – підприємця, самозайняту особу; вони виконують покладені законодавством обов'язки імперативного характеру, що полягають у нарахуванні, утриманні з доходів платника та перерахуванні до бюджетів податків; за ухилення від виконання обов'язків податкового агента суб'єкти несуть відповідальність; умови виконання обов'язку передбаченні законодавством мають бути суворо дотримані; безкоштовний характер діяльності.

Розглядаючи податкових агентів, особливу увагу варто приділити їхнім різновидам та здійснити характеристику, які виконують функції податкового агента, а саме: підприємства, роботодавці стосовно найманого робітника, орендодавці, професійні торговці цінними паперами, банки, страховики, резиденти, адміністратори недержавних пенсійних фондів, неприбуткові організації, товарні біржі тощо.

Найчастіше податковими агентами є підприємства, які мають договірні відносини з іноземними підприємствами та здійснюють виплати за кордон. Для фізичних осіб податковим агентом найчастіше виступають їхні роботодавці. О. Л. Ключник так і зазначає: «...Найбільш широко відомий приклад податкового агента – роботодавець стосовно найманого робітника (незалежно від того, юридична особа чи приватний підприємець виступає роботодавцем)» [44, с. 5].

Відповідно до ст. 1 Закону України від 22 червня 2012 р. «Про організації роботодавців, їх об'єднання, права і гарантії їх діяльності» [45] роботодавець – це юридична особа (підприємство, установа, організація) або фізична особа – підприємець, яка в межах трудових відносин використовує працю фізичних осіб. Пункт 14.1.222 ст. 14 Податкового кодексу України дещо по-іншому визначає термін «роботодавець», зокрема – це юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво) або самозайнята

особа, яка використовує найману працю фізичних осіб на підставі укладених трудових договорів (контрактів) та несе обов'язки із сплати їм заробітної плати, а також нарахування, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету, нарахувань на фонд оплати праці, інші обов'язки, передбачені законами. Для цілей розділу IV Податкового кодексу України («Податок на доходи фізичних осіб») до роботодавця прирівнюються юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво), постійне представництво нерезидента або самозайнята особа, які нараховують (виплачують) дохід за виконання роботи та/або надання послуги, згідно із цивільно-правовим договором, у разі якщо буде встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими [9].

Податковим агентом платника податку – орендодавця щодо його доходу від надання в оренду земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю є орендар (п. 170.1.1 ст. 170 ПК України) [9]. Так, орендарями державного та комунального майна, згідно із ст. 6 Закону України від 10 квітня 1992 року № 2269-XII «Про оренду державного та комунального майна» (в редакції Закону України від 14 березня 1995 року № 98/95-ВР) [46], можуть бути господарські товариства, створені членами трудового колективу підприємства, його структурного підрозділу, інші юридичні особи й громадяни України, фізичні та юридичні особи іноземних держав, міжнародні організації й особи без громадянства. Орендарями земельних ділянок, згідно із ст. 5 Закону України від 6 жовтня 1998 року № 161-XIV «Про оренду землі» (в редакції Закону України від 2 жовтня 2003 року № 1211-IV) [47], є юридичні або фізичні особи, яким на підставі договору оренди належить право володіння і користування земельною ділянкою.

Податковим агентом при оподаткуванні інвестиційного прибутку фізичних осіб є професійний торговець цінними паперами, включаючи банк (п. 170.2.2 ст. 170 ПК України) [9]. Зокрема, відповідно до ст. 17 Закону України від 23 лютого 2006 року № 3480-IV «Про цінні папери та фондовий ринок» [48] професійна діяльність з торгівлі цінними паперами на фондовому ринку провадиться торговцями цінними паперами – господарськими товариствами, для яких операції з цінними паперами є винятковим видом діяльності, а також банками. Банківські установи, які здійснюють свою діяльність відповідно до Закону України від 7 грудня 2000 року № 2121-III «Про банки і банківську діяльність» [49], мають подвійний статус у відносинах з державою та платниками податків. З одного боку, банківські установи як самостійні суб'єкти господарської діяльності зобов'язані сплачувати обов'язкові платежі до бюджетів та державних цільових фондів, з іншого – вони виконують функції податкового контролю [50, с. 148–152].

Більше того, як пише Я. М. Жуковська, «...банки виконують у податковій системі потрійну роль. З одного боку, вони є самостійними платниками податків та на загальних правилах здійснюють відрахування до бюджетів усіх рівнів. З іншого боку, вони є посередниками між державою та платниками податків (оскільки здійснюють перекази податкових платежів безпосередньо на рахунки держави – займаються розрахунково-касовим виконанням бюджету), через які здійснюють фінансово-господарські операції інші платники податків і які, враховуючи вищевикладене, можуть надавати податковим органам специфічні послуги, в тому числі необхідну інформацію для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків до бюджету. З третього боку, вони є податковими агентами (в частині відрахування та утримання податків з грошових коштів, що сплачуються платникам податків, та перерахування їх у бюджет)» [51, с. 31].

Т. Є. Кушнарьова щодо цього також зазначає: «...На відміну від інших організацій у рамках податкових правовідносин банк може виступати не тільки як суб'єкт оподаткування (платник податків), але і як податковий агент, і як особа, уповноважена здійснювати обмежене коло дій щодо контролю за належним виконанням учасниками економічного обороту встановлених законодавством правил» [52, с. 65–66]. Довгий час це підтверджувалося ч. 4 ст. 4 Закону України від 4 грудня 1990 року № 509-ХІІ «Про державну податкову службу в Україні» (втратив чинність на підставі Закону України від 5 липня 2012 р. № 5083-VI) [53], відповідно до якої органи Державної податкової служби України координують свою діяльність з установами банків. На сьогодні питання координації цих суб'єктів встановлене в окремих статтях Податкового кодексу України (ст. 20, 66, 69 та ін.) [9].

Крім того, як підкреслює Я. О. Берназюк, законодавство України «...передбачає для банків не тільки додаткові обов'язки, пов'язані з виконанням повноважень податкових агентів, воно також зобов'язує банківські установи здійснювати контрольні функції, а саме перевіряти всі платіжні доручення, які передбачають виплату доходів фізичним особам, на наявність сплати відповідного податку» [54, с. 15].

Доходи з джерелом їхнього походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів фізичних осіб, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів (з урахуванням особливостей, визначених деякими нормами розділу IV, для нерезидентів). У разі якщо доходи з джерелом їхнього походження в Україні виплачуються нерезиденту іншим нерезидентом, то вони мають зараховуватися на рахунок, відкритий таким нерезидентом у банку-резиденті, режим якого встановлюється Національним банком України. При цьому такий банк-резидент вважається податковим агентом під час проведення будь-яких

видаткових операцій з такого рахунка (пп. 170.10.1–170.10.2 ст. 170 ПК України) [9].

Податковим агентом платника податку під час нарахування (виплати) на його користь доходів, визначених у пункті 167.2 ст. 167 Податкового кодексу України (процент на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок; процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом; процент на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці та деякі інші види доходів), є особа, яка здійснює таке нарахування (виплату) (п. 170.4.1 ст. 170 ПК України) [9].

Податковим агентом платника податку під час нарахування (виплати) на його користь дивідендів, крім випадків, зазначених у підпункті 165.1.18 п. 165.1 ст. 165 Податкового кодексу ПК України (тобто дивідендів, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою – резидентом), є емітент корпоративних прав або за його дорученням – інша особа, яка здійснює таке нарахування (виплату) (п. 170.5.1 ст. 170 ПК України) [9]. Податковим агентом платника податку під час нарахування (надання) на його користь доходу у вигляді призів (виграшів) у лотерею чи в розіграші, призів та виграшів у грошовій формі, одержаних за перемогу та/або участь в аматорських спортивних змаганнях, у тому числі у більярдному спорті, є особа, яка здійснює таке нарахування (виплату) (п. 170.6.1 ст. 170 ПК України) [9].

Податковим агентом платника податку – отримувача виплати, довічної пенсії чи викупної суми є страховик-резидент, який нараховує страхову виплату чи викупну суму за договором недержавного пенсійного забезпечення або довгострокового страхування життя відповідно до законів України від 7 березня 1996 року № 85/96-ВР «Про страхування» (в редакції Закону України від 4 жовтня 2001 року № 2745-

III) [55] та від 9 липня 2003 року № 1057-IV «Про недержавне пенсійне забезпечення» [56] (п. 170.8.1 ст. 170 ПК України).

Л. О. Нікітіна зазначає, якщо юридична особа-страхувальник сплачує страхову премію за своїх працівників страховику-нерезиденту, то така юридична особа визнається податковим агентом нерезидента та має утримувати із сум, що підлягають перерахуванню нерезиденту, податок на прибуток, якщо тільки міжнародні договори України про виключення подвійного оподаткування не передбачають інше [57, с. 140–142].

Податковим агентом платника податку – учасника недержавних пенсійних фондів є адміністратор недержавних пенсійних фондів, який нараховує виплату за договором з недержавним пенсійним фондом (п. 170.8.1 ст. 170 ПК України) [9].

Податковим агентом платника податку – вкладника за договором пенсійного вкладу або учасника фонду банківського управління є банк, який здійснює виплати за договором пенсійного вкладу або рахунком учасника фонду банківського управління (п. 170.8.1 ст. 170 ПК України) [9].

Податковим агентом платника податку – одержувача одноразової виплати за рахунок коштів Накопичувального фонду або недержавного пенсійного фонду є адміністратор такого фонду (п. 170.8.1 ст. 170 ПК України) [9].

Податковим агентом платника податку під час оподаткування суми, виданої платнику податку під звіт та не повернутої ним протягом встановленого строку, є особа, що видала таку суму (п. 170.9.1 ст. 170 ПК України) [9].

У разі якщо стороною договору купівлі-продажу об'єкта рухомого майна є юридична особа чи фізична особа – підприємець, така особа вважається податковим агентом платника податку та зобов'язана

виконати всі визначені цим розділом функції податкового агента. 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 органу Державної фіскальної служби України інформації про суму доходу та суму сплаченого до бюджету податку в порядку та строки, встановлені для податкового розрахунку, а платник податку під час укладання договору зобов'язаний самостійно сплатити до бюджету податок з доходу від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна (п. 173.3 ст. 173 ПК України) [9]. Фізична особа – підприємець вважається податковим агентом працівника – фізичної особи, яка перебуває з нею у трудових, цивільно-правових відносинах, або будь-якої іншої фізичної особи щодо будь-яких оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) на користь такої особи (п. 177.7 ст. 177 ПК України) [9].

Отже, фізична особа – підприємець, яка використовує найману працю, є податковим агентом своїх працівників щодо виплати заробітної плати й, відповідно, зобов'язана нараховувати (утримувати, перераховувати) податок із доходів фізичних осіб із доходів, які виплачуються найманим працівникам.

Податок, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива, утримується і сплачується до бюджету податковими агентами. До податкових агентів належать суб'єкти господарювання, які: здійснюють торгівлю на митній території України паливом власного виробництва та/або передають замовнику або за його дорученням іншій особі паливо, вироблене з давальницької сировини

такого замовника; здійснюють ввезення палива на митну територію України (ст. 241 ПК України) [9].

Згідно з рішенням сільської, селищної та міської ради справляння курортного збору може здійснюватися: а) адміністраціями готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та іншими закладами готельного типу, санаторно-курортними закладами; б) квартирно-посередницькими організаціями, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам, на праві власності або на праві користування за договором найму; в) юридичними особами або фізичними особами – підприємцями, які уповноважуються сільською, селищною або міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою (ст. 268 ПК України) [9].

У науковій літературі податковими агентами визнають також інших суб'єктів. Так, О. Ю. Вінніков зазначає, що «...в усіх європейських країнах неприбуткові організації на загальних засадах виконують обов'язки податкових агентів щодо фізичних осіб, які одержують від цих організацій винагороди на підставі трудових чи цивільно-правових договорів» [58, с. 8].

Автори настільної книги для неприбуткових організацій також пишуть, що «...неприбуткова організація (НПО) є податковим агентом, тобто відповідає за погашення податкових зобов'язань з нарахування, утримання і перерахування сум податку до або під час виплати винагород за виконання робіт (послуг) та інших доходів фізичній особі, а також сум податкового боргу» [59, с. 211].

Класифікація суб'єктів податкового права: прибуткові та неприбуткові А. Дутчак окремо виділяє як податкових агентів профспілкові організації [60], зокрема, при укладанні трудового договору з головою профкому згідно з нормами Закону України від

15 вересня 1999 року № 1045-XIV «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності» [61]. На думку І. М. Бондаренко, статусу податкових агентів можуть набувати казенні підприємства, зокрема, у трьох випадках: при сплаті прибуткового податку з громадян, податку на додану вартість та акцизного збору [62, с. 10]. Варто зазначити, що, відповідно до ст. 73 та 76 Господарського кодексу України від 16 січня 2003 року [63] (далі – ГК України), казенні підприємства – це державні унітарні підприємства, що створюються у галузях економіки, в яких: законом дозволено здійснення господарської діяльності лише державним підприємствам; основним (понад п'ятдесят відсотків) споживачем продукції (робіт, послуг) виступає держава; за умовами господарювання неможлива вільна конкуренція товаровиробників чи споживачів; переважаючим (понад п'ятдесят відсотків) є виробництво суспільно необхідної продукції (робіт, послуг), яке за своїми умовами і характером потреб, що ним задовольняються, як правило, не може бути рентабельним; приватизацію майнових комплексів державних підприємств заборонено законом.

Податковими агентами за певних обставин можуть бути комісіонери – юридичні особи (реалізації рухомого майна), благодійні організації та інші благодійники (при одержанні благодійної допомоги) [64, с. 29, 79], особи, які ведуть справи, виконують обов'язки і представляють інтереси платника податків у земельно-податкових правовідносинах (при сплаті земельного податку) [65, с. 13] тощо.

Значні труднощі виникають при вирішенні питань: чи можуть бути податковими агентами нотаріуси та товарні біржі? Так, згідно з п. 11.3 ст. 11 та п. 12.5 ст. 12 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» [26], який на сьогодні втратив чинність, нотаріус вважався податковим агентом, але тільки при нарахуванні доходів, отриманих фізичними особами від операцій, пов'язаних з купівлею-

продажем і зміною об'єктів нерухомого, а також рухомого майна (у разі якщо факт зміни власника підлягав державній реєстрації та/або нотаріальному посвідченню згідно із законом України). Державна фіскальна служба України та Міністерство юстиції України, враховуючи зміни у податковому законодавстві, надали роз'яснення деяких питань щодо виконання нотаріусами обов'язків податкового агента. Згідно з п. 11.3. ст. 11 закону податковим агентом при нарахуванні доходів (прибутків) з операцій з продажу об'єктів нерухомого майна є нотаріус, який:

а) посвідчує відповідний договір за наявності оціночної вартості такого нерухомого майна;

б) надає послуги із здійснення зазначених у цій статті розрахунків. Більше ніяких функцій у нотаріуса, згідно із законом, немає.

Таким чином, функція нарахування доходу (прибутку), при виконанні якої, згідно з п. 11.3. ст. 11 закону, нотаріус є податковим агентом, не відповідає функціям, визначеним для податкових агентів у п. 1.15. ст. 1 закону [26].

Н. В. Карнарук пропонувала переглянути доцільність наділення нотаріусів статусом податкового агента [66, с. 20].

На сьогодні ж, відповідно до ст. 168 ПК України, у разі нотаріального посвідчення договорів купівлі-продажу майна резидентами та нерезидентами, посвідчення договорів дарування чи видачі свідоцтв про право на спадщину нерезидентам – за місцем нотаріального посвідчення таких договорів (одержання свідоцтв) фізична особа, відповідальна за нарахування та утримання податку, самостійно сплачує (перераховує) його до відповідного бюджету, а нотаріуси, у свою чергу, інформують органи ДФС України, надаючи інформацію про видачу свідоцтв про право на спадщину, в порядку,

встановленому розділом Податкового кодексу України, для податкового розрахунку. У такому самому порядку нотаріуси подають інформацію про посвідчення договорів дарування.

Щодо товарних бірж, то ст. 279 ГК України та ст. 1 Закону України від 10 грудня 1991 року № 1956-ХІІ «Про товарну біржу» [67] забороняє товарним біржам здійснювати комерційне посередництво. Відповідно до ст. 295 ГК України комерційне посередництво (агентська діяльність) є підприємницькою діяльністю, що полягає в наданні комерційним агентом послуг суб'єктам господарювання при здійсненні ними господарської діяльності шляхом посередництва від імені, в інтересах, під контролем і за рахунок суб'єкта, якого він представляє [63]. Отже, товарні біржі не мають права діяти від імені інших суб'єктів господарювання.

Хоча, як зазначає І. В. Плахіна, «...на практиці існують випадки, коли товарні біржі визнають податковими агентами, тобто посередниками» [68, с. 382]. Дійсно, у судовій практиці були випадки, коли суд визнавав податковим агентом товарну біржу. Так, у Постанові Харківського апеляційного адміністративного суду від 13 березня 2012 р. зазначено: «...Виходячи з наведеного та на підставі пункту 12.3 статті 12 Закону України «Про товарну біржу» при укладенні в товарній біржі угод купівлі-продажу рухомого майна, яке належить продавцю – фізичній особі, податковим агентом такого платника – фізичної особи стосовно оподаткування доходів, одержаних ним від такого продажу, є товарна біржа» [69]. Але у більшості судових рішень, зокрема як Верховного Суду України, Вищого адміністративного суду України, так і судів загальної юрисдикції, товарна біржа не визнається податковим агентом.

Індивідуалізація громадян України визначається через їхнє ім'я, прізвище, громадянство, сімейний стан, місце проживання,

реєстраційний номер облікової картки. Практично однаковою за своїм змістом є податкова правосуб'єктність громадян – підприємців та громадян України, які здійснюють незалежну професійну діяльність. Основний комплекс податкових обов'язків та прав цих суб'єктів побудовано за традиційною схемою: податковий облік, сплата обов'язкових платежів, податкова звітність. Розрізняються тільки деякі процедурні моменти, що супроводжують виконання основних податкових обов'язків та прав [70, с. 34], вони відрізняються необхідністю вести бухгалтерський облік та подавати податкову звітність як податкові агенти.

Так, М. В. Жернаков вважає, що можлива класифікація податкових агентів за декількома підставами: а) за податками, щодо яких вони виступають агентами; б) за суб'єктом, обов'язки якого виконує агент; в) за організаційною формою самого податкового агента [71, с. 10].

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.

Таким чином, з огляду на наведене можна стверджувати, що особливістю правового статусу податкового агента є те, що це особа, яка володіє податковою дієздатністю та на виконання приписів податкового закону здійснює нарахування та утримання податків з об'єктів оподаткування, які мають визначені законом суб'єкти оподаткування.

Податковий агент – індивідуально визначений платник податку, який функціонує як юридична особа, фізична особа – підприємець, самозайнята особа, що наділена нормами податкового права,

спеціальною правосуб'єктністю й уповноважена нараховувати, утримувати та перераховувати податки до бюджету.

Податкова правосуб'єктність резидентів суттєво відрізняються від такої ж правосуб'єктності нерезидентів, оскільки перші щодо других можуть виступати також у статусі податкових агентів та податкових представників і реалізовувати: 1) власні обов'язки та права (такі, що не пов'язані з виконанням функцій податкового агента або представника нерезидента на території України); 2) обов'язки та права, що пов'язані з виконанням функцій податкового агента; 3) делеговані обов'язки та права (такі, що пов'язані з виконанням функцій представника нерезидента на території України) [70, с. 9].

Подібний до статусу податкового агента мають особи, які визначні законом як представники платника податку.

Так, згідно із ст. 19 Податкового кодексу України платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника (посередника) [9]. Особиста участь платника податків у податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах.

Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків – фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства.

В. Б. Марченко та М. Ф. Легкова визначають податкове представництво як правовідносини, через яке юридичні дії, що виконуються податковим представником від імені платника податку в межах повноважень, які визначаються особливістю, пов'язаною зі

сплатою податків і зборів, створюють, змінюють або припиняють права й обов'язки платника податків [72, с. 87]. На думку цих авторів, податковий представник – це особа, на яку на підставах та в порядку, передбачених законом, покладено обов'язок щодо обчислення, утримання та перерахування податку до бюджету чи державного цільового фонду від імені іншої особи (платника) та за рахунок коштів останньої [72, с. 65].

М. В. Жернаков пропонує визначення представництва у сфері оподаткування як правовідносини, у силу якого юридичні дії, вчинені податковим представником від імені суб'єкта, якого він представляє, у межах його повноважень, створюють, змінюють чи припиняють податкові права й обов'язки особи, яку представляють [71, с. 7].

В. В. Хохуляк вважає, що податкове представництво – це специфічний правовий інститут, що забезпечує всебічну реалізацію юридичними і фізичними особами своїх податкових прав і обов'язків. Воно регулює реалізацію першочергового обов'язку платника податків, який базується на відносинах влади, і підпорядкування, що забезпечується владним, імперативним методом на відміну від цивільно-правового представництва, яке має диспозитивний характер [73, с. 95].

Спільний елемент приведених визначень податкового представництва полягає у тому, що це правовідносини за добровільним дорученням платника (уповноваженої особи) іншій особі, яка володіє податковою правоздатністю та дієздатністю, з метою виконання податкового обов'язку уповноваженої особи.

Усе це обумовлює й відповідні специфічні риси податкового представництва. До них можна віднести:

– спрямованість на виконання податкового обов'язку. Така особливість податкового представництва впливає зі специфіки предмета податкових правовідносин, що являють собою відносини зі

сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у бюджеті, урегульовані нормами податкового права. Відповідно, першочерговим завданням регулювання цих відносин є забезпечення повного й своєчасного надходження відповідних платежів, навколо чого побудовані інші відносини всередині інституту податкового права. З цього випливає, що представництво тієї чи іншої сторони в податкових правовідносинах, що будується на передачі частини прав та обов'язків суб'єкта його представнику, теж спрямоване перш за все на забезпечення виконання податкового обов'язку, причому як з боку платника податку, так і з боку держави. Якщо розглядати обов'язки податкового представника зобов'язаної особи (платника податку), можна говорити про існування двох рівнів обов'язків: перший обов'язок – сплату коштів до бюджету чи цільового фонду; другий – інші обов'язки із забезпечення реалізації податкового обов'язку платника (з подачі податкової декларації, ведення податкового обліку тощо);

– специфічний об'єкт регулювання. Безпосереднім об'єктом регулювання є відносини податкового представника з особою, яку він представляє. Об'єкт регулювання відносин податкового представництва досить тісно пов'язаний з об'єктом і предметом регулювання всієї сукупності податкових відносин. Загальним об'єктом податкових правовідносин є те, що породжує податковий обов'язок і пов'язано з ним (отримання доходу, володіння певним майном) та потребує перерахування певної суми грошей до бюджету. А залежно від обставин об'єкт податкових правовідносин деталізуватиметься за різними підставами. Перша – це деталізація його за видами, що розмежовує конкретні явища, дії, що передбачають права й обов'язки учасників податкових правовідносин.

У податковому представництві існує велика кількість відносин, не пов'язаних безпосередньо зі сплатою податків і зборів. У цьому

випадку доцільно розглядати другий рівень диференціації об'єктів податково-правового регулювання, що стосується змістовної деталізації структури податкового обов'язку. У цьому разі можна пов'язати та вистроїти послідовно спеціальні об'єкти з податкового обліку, сплати податку, податкової звітності тощо.

Диференціація представництва на типи залежно від статусу особи, яку представляють. Специфіка об'єкта й предмета регулювання відносин податкового представництва та й узагалі всієї сукупності податкових відносин обумовлюють особливості методу регулювання податкових відносин, який базується на владних приписах з боку держави та інших владних суб'єктів податкових правовідносин. Безумовно, існують певні форми угод між учасниками податкових правовідносин, але вони мають похідний характер від основного імперативного методу в межах реалізації, виконання владного веління. Дійсно, можливі узгодження між суб'єктами податково-правових відносин, своєчасного виконання імперативного обов'язку, тобто узгоджується не сам обов'язок, а порядок, умови його виконання. Відповідно до такого методу регулювання в податковому представництві доцільно виділяти два типи: представництво владної сторони (насамперед держави) та представництво зобов'язаної сторони (платника податків), кожен з яких має власні специфічні риси та особливості.

Специфіка формування власного статусу податкового представника. Крім згаданих вище особливостей, відповідно до яких формується правовий статус податкового представника, існує специфіка структури його правового статусу. Можна виділити принаймні три частини, з яких складається правовий статус податкового представника. Перш за все це, безумовно, права й обов'язки суб'єкта, якого представляють, передані йому від останнього. Представник має власні

права й обов'язки, пов'язані з представництвом (наприклад, інформування контролюючих органів про зміну майнового положення особи, яку представляють). Представник має весь комплекс власних прав і обов'язків у сфері оподаткування, не пов'язаних прямо з особою, яку він представляє, які він, проте, реалізує в межах регулювання податковим правом.

Отже, з вищевикладеного зрозуміло, що частина науковців вважають податкових агентів представниками платника податків у відносинах з фіскальними органами. Така позиція вбачається нелогічною. Обов'язок щодо утримання суми податку з платника й перерахування її в бюджет покладено на податкових агентів податковим законодавством, водночас як представник платника діє на підставі доручення. Стає зрозуміла природа виникнення правовідносин, вона в них різна, у «представника – платника податку» і «податкового агента – платника податку». У першому варіанті необхідно волевиявлення платника податку (договір), а в другому – обов'язки податкового агента виникають за нормативним актом.

Так, спільними рисами податкового агента і податкового представника є: нараховування та сплата коштів з доходу платника податку; здійснення покладання на них функцій у строки, передбачені податковим законодавством; подання звітності до контролюючого органу.

М. Масленніков вважає, що не варто плутати податкового агента та податкового представника, оскільки на відміну від представника (до них, зокрема, відносяться батьки, опікуни недієздатної особи – платника податків; особи, що діють в інтересах платника податків за довіреністю; особи, уповноважені представляти організацію на основі закону або установчих документів, наприклад керівник, тощо) податковий агент

представляє інтереси не платника податку, а свої особисті інтереси [74, с. 58].

Над співвідношенням функцій і правового статусу податкового агента та податкового представника слід зазначити, що відносини податкового агента й платника доцільно віднести до одного з видів податкового представництва. Можна з деякими застереженнями сказати, що у відношеннях податкового агента та платника податку вбачаються риси договірного представництва платника податку, оскільки дії податкового агента здійснюються від імені платника податків у межах повноважень, що визначаються особливістю, пов'язаною зі сплатою податків і зборів і створюють, змінюють чи припиняють права й обов'язки платника податків [75, с. 110]. Застереження полягають у тому, що хоча податковий агент виступає представником платника податку, не слід забувати, що ці відносини платника податку та його податкового агента не вичерпуються. Податковий агент виконує також і функції владного суб'єкта у відносинах з платником у частині утримання грошових коштів, ведення податкового обліку.

Підсумовуючи, можна узагальнити співвідношення податкового агента та представника платника податків:

- підстава виникнення: у податкового агента пряма дія закону, у представника – на підставі закону або договору;
- обсяг прав та обов'язків: у першому випадку нарахування, утримання з доходу, що нараховується платнику, та сплата, у випадку представника – це представництво законних інтересів платника податків та ведення його справ, пов'язаних зі сплатою податків;
- відповідальність: податковий агент несе перед державою, представник – перед платником;
- наявність податкового зобов'язання: у податкового агента виникає самостійне податкове зобов'язання, у представника його немає.

З точки зору філософії, поняттям «суб'єкт» (лат. *subjectum* – підмет) позначають джерело цілеспрямованої активності, носія предметно-практичної діяльності, оцінки й пізнання. Поняття суб'єкта податкового декларування доходів фізичних осіб прямо пов'язане з поняттям суб'єкта податкового права та податкових правовідносин [76, с. 45].

Так, М. О. Перепелиця вважає, що суб'єкт права – це особа, потенційно здатна бути учасником правовідносин, а суб'єкт правовідносин – особа, що реально бере у них участь [30, с. 11]. Такої ж думки дотримуються О. В. Зайчук та Н. М. Оніщенко [77, с. 265].

Трохи іншої думки В. Н. Протасов, у свою чергу, він зазначає: «Для того щоб суб'єкт права перетворився на суб'єкта правовідносин, повинні з'явитися певні юридичні факти, які «запускають» у дію відповідну норму (норми) права і вона вже, у свою чергу, покладає на даних суб'єктів юридичні обов'язки і надає їм юридичні права, роблячи їх тим самим учасниками правовідносин» [78, с. 68].

Отже, суб'єкт права відрізняється від суб'єкта правовідносин фактом реалізації правової поведінки, що регулюється нормами права. Відмінності існують щодо поняття суб'єктів податкового права та правовідносин. Будь-яка особа, наділена правосуб'єктністю, є суб'єктом права, це в першому випадку, а в другому – це особа, що безпосередньо бере участь у правовідносинах, у нашому випадку податкових відносинах. Такої ж думки дотримуються Р. Й. Халфіна та М. П. Кучерявенко. М. П. Кучерявенко ж зазначає, що суб'єктом податкового права може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків [79, с. 70].

Державу як суб'єкта фінансового права характеризує така майнова умова, як наявність бюджету, позабюджетних фондів: територіальних громад – наявність місцевих бюджетів; державних органів – необхідність наявності кошторисів; платників податків – наявність об'єктів оподаткування. Таким чином, майновий момент визнається необхідною умовою для настання фінансової дієздатності суб'єкта [70, с. 28].

В. І. Теремецький вважає: «Суб'єктом податкових правовідносин є об'єкт податкового права, який реалізує свою правосуб'єктність» [80, с. 742].

Під реалізацією правосуб'єктності в податкових правовідносинах слід розуміти сукупність дій щодо виконання податкового обов'язку. Справляння сплати податків включає в себе дії податкових органів і платників податків щодо створення, заповнення, подання та прийняття декларацій установленної форми, які містять результати діяльності платника податку, його майновий стан і фіксують процес нарахування податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджетів різних рівнів. Отже, суб'єктом справляння податків є суб'єкт податкового права, який реалізує свою правосуб'єктність шляхом нарахування, утримання та перерахування податків до відповідних бюджетів.

На думку М. В. Карасьової, «сторони в податкових правовідносинах чітко визначені. Зобов'язану сторону представляють різні суб'єкти, об'єднані під назвою «платник податків» [81, с. 78]. Загалом, визначають такі групи суб'єктів податкових правовідносин: 1) держава (в особі представницьких органів, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування); 2) податкові органи; 3) платники податків.

Окремі науковці поділяють на групи суб'єктів податкового права, при цьому диференціюють на організації та фізичних осіб (платники

податків), державу та органи місцевого самоврядування (органи що приймають нормативно-правові акти та контролюють їхнє виконання) [82, с. 31].

Більш деталізовано види суб'єктів податкового права виокремлює А. В. Бризгалін: 1) державні органи – органи Державної фіскальної служби України, митні та фінансові органи, органи казначейства, органи податкової міліції; 2) платники податків – фізичні та юридичні особи (філії та представництва юридичних осіб); 3) особи, які сприяють сплаті податків, зборів – зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів, або особи, які володіють інформацією про платника податків, що необхідна для обчислення податків [83, с. 131].

На нашу думку, на підставі вищевикладеного та враховуючи положення Податкового кодексу України, до суб'єктів відносин, які сприяють сплаті податків, можна віднести: 1) державу як обов'язкового учасника відносин у галузях публічного права; 2) податкові органи з норми прямої дії ст. 67 Конституції України [84]; 3) платників податків; 4) осіб, які сприяють нарахуванню, утриманню та перерахуванню (податкові агенти, представники платника податку).

Відповідно до 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: стосовно платника податків податкові агенти виступають як представники фіскальних органів, а стосовно податкових органів – як зобов'язані особи, що мають статус, аналогічний статусу платників податків.

Податкові агенти прирівнюються до платників податків і користуються правами, установленими податковим законодавством для платників податків [85, с. 159–160], тобто вони, реалізуючи власну

податкову правоздатність, виконують покладені на них законом обов'язки за наявності відповідного джерела утримання (коштів), які призначені для виплати і належать платнику податків. На законодавчому рівні між поняттями «платник податків» і «податковий агент» фактично поставлено знак рівності, що, на думку Р. А. Сидорука, є хибними [86, с. 156].

Реалізація функцій податкового агента у податковому праві передбачено здійсненням обов'язків щодо акумулювання та сплати податків до бюджетів різних рівнів. Це пояснюється тим, що, відповідно до норм ПК України (стаття 18), податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені для платників податків. Перелік податкових агентів та особливості виконання обов'язків щодо окремих податків і зборів визначається окремими розділами Податкового кодексу України. Особливої уваги заслуговує питання про те, у яких відносинах знаходяться платник податків і податковий агент при виконанні останнім своїх прав та обов'язків. Оскільки податкові відносини неможливі без участі держави в особі фіскального органу та платника податків, у такому випадку податковий агент виступає на стороні одного із обов'язкових суб'єктів.

Податкових агентів, на думку Р. А. Сидорука, потрібно віднести до суб'єктів, які сприяють сплаті податків і зборів, оскільки вони виступають зобов'язаними особами перед контролюючими органами і сприяють надходженню податку чи збору до бюджету [86, с. 157].

Права та обов'язки податкового агента передбачені у ПК України і є основними складовими його правового статусу. Основою правового статусу податкового агента становлять його функції як особи відповідальної у визначених випадках нараховувати, утримати та сплачувати податки. При цьому його права та обов'язки прирівнюються до прав та обов'язків платника податків.

Обов'язки податкового агента встановлює ст. 16 ПК України, зокрема:

1) стати на облік у контролюючих органах у порядку, встановленому законодавством України. Це передбачено як Податковим кодексом України, так і іншими законами України. Так, податкові агенти та посередники, які є юридичними особами та фізичними особами – підприємцями, зобов'язані пройти державну реєстрацію відповідно до Закону України від 15 травня 2003 року № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» [87];

2) вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;

3) подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів. Перелік контролюючих органів встановлений Податковим кодексом України та іншими законами України.

Так, здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності щодо фізичних осіб – підприємців та юридичних осіб, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, проводиться відповідно до Закону України від 23 лютого 2012 року № 4448-VI «Про особливості здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності щодо фізичних осіб – підприємців та юридичних осіб, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності» [88];

4) сплачувати податки та збори у строки та у розмірах, встановлених ПК України та законами з питань митної справи, зокрема Митного кодексу України [89].

Виконання зазначеного обов'язку виникає у податкового агента тільки за наявності у нього реальної можливості утримувати чужий податок і перераховувати його до бюджету;

5) подавати оформлену належним чином письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством), документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначається конкретний перелік документів, які повинен надати податковий агент та посередник, і підстави для їхнього надання. Ведення бухгалтерського обліку, фінансової звітності проводиться з дотриманням норм Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [90];

6) подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг), та напрями їхнього використання (щодо умовних податкових пільг – пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);

7) подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;

8) виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки.

Ю. В. Гаруст підкреслює, що податковий агент зобов'язаний надавати пояснення, додаткові відомості і документи у ході камеральної перевірки, але тільки такі, які містять відомості, що підтверджують

правильність і своєчасність обчислення та сплати податків і зборів [91, с. 164];

9) не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;

10) повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);

11) повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця;

12) забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених Податковим кодексом України;

13) допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених Податковим кодексом України.

Щодо цього слід зазначити, що положення підпункту 16.1.13 пункту 16.1 ст. 16 ПК України, згідно з яким платник податків зобов'язаний допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках,

встановлених цим кодексом, визнано конституційним згідно з Рішенням Конституційного Суду України [195] щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України.

Крім того, податковий агент повинен виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування і підписувати акти про проведення перевірки, у випадку виявлення вчиненого правопорушення податкового законодавства, що призвело до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених п. 109.1 ст. 109 та п. 110.1 ст. 110 ПК України, несуть відповідальність.

При цьому основне завдання податкових агентів – правильно і своєчасно обчислювати й утримувати суми податкових платежів з коштів (доходу) платників податків [85, с. 160].

Маючи права, відповідно до ст. 17 ПК України, податковий агент вчиняє ряд дій, які сприяють сплаті податків та обов'язкових платежів, зокрема:

- 1) безоплатно отримувати в органах Державної фіскальної служби України та в митних органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків і зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їхніх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

- 2) представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;

- 3) обирати самостійно, якщо інше не встановлено ПК України, метод ведення обліку доходів і витрат;

- 4) користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому ПК України;

5) одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит у порядку і на умовах, встановлених ПК України;

6) бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому ПК України;

7) оскаржувати в порядку, встановленому ПК України, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення. Варто зазначити, що право на оскарження, встановлене як Податковим кодексом України, так і іншим законодавством України, зокрема Законом України від 2 жовтня 1996 року № 393/96-ВР «Про звернення громадян» [92], Цивільним процесуальним кодексом України від 18 березня 2004 року № 1618 [93] (далі – ЦПК України), Кодексом адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року [94];

8) вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;

9) на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами. Слід зазначити, що право на нерозголошення державної, комерційної, банківської таємниці передбачено, крім ПК України, також іншими законами України,

зокрема щодо державної таємниці – Законом України від 21 січня 1994 року № 3855-ХІІ «Про державну таємницю» (в редакції Закону України від 21 вересня 1999 року № 1079-ХІV) [95]; щодо комерційної таємниці – стст. 25, 32, 36, 162 ГК України, стст. 505–508 ЦК України; щодо банківської таємниці – стст. 60–62 Закону України «Про банки і банківську діяльність» [96];

10) на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому ПК України;

11) на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їхніх посадових осіб), у встановленому законом порядку;

12) за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць. На сьогодні така методика ще не затверджена, терміни введення обліку тимчасових та постійних податкових різниць переноситься щороку.

К. Д. Янішевська зазначає, що Податковий кодекс Російської Федерації має більш широкий перелік прав платників податків, що свідчить про конкретизованіший правовий статус цих суб'єктів податкових правовідносин [97, с. 67–68]. З огляду на вищевикладене, постає необхідність розширення повноважень податкового агента у Податковому кодексі України, що і буде позитивною тенденцією щодо зміни підходу до проведення контролюючими органами дій щодо обмежень прав цих суб'єктів. Повноваження податкового агента, які сприяють сплаті податків, можна об'єднати в групи, зокрема:

1) щодо податкового обліку: представляти інтереси у податкових органах; бути присутнім при проведенні податкових перевірок тощо;

2) щодо сприяння податковому адмініструванню і сплаті податків: використовувати податкові пільги; одержувати відстрочку, розстрочку, податковий кредит тощо;

3) щодо подання податкової звітності: одержувати в податкових органах необхідну інформацію; обирати метод ведення податкового обліку; представляти податковим органам пояснення, обґрунтовані відмови; оскаржувати рішення податкових органів; не розголошувати податкову таємницю тощо [41, с. 61].

Розглядаючи податкових агентів як суб'єктів юридичної відповідальності, необхідно виділити їхні загальні та специфічні ознаки. Однією з основних ознак суб'єктів податкового права є податкова правосуб'єктність. При цьому податкова правосуб'єктність похідна від конституційної, адміністративної, цивільної правосуб'єктності. Особливістю виникнення податкової правосуб'єктності податкового агента необхідно визначити державну реєстрацію юридичної особи, фізичної особи – підприємця, в процесі якої автоматично здійснюється постановка на облік відповідного суб'єкта як платника податків.

Отже, податкові агенти виступають окремим видом суб'єктів податкових правовідносин, які сприяють сплаті податків, і кінцевою метою діяльності цих осіб є належне виконання податкового обов'язку і надходження сум податків до відповідних бюджетів.

Висновки до розділу 1

Обов'язок сплатити податок є одним з елементів податкового зобов'язання, що виступає правовідносинами.

Податковий обов'язок містить два видових прояви:

а) податковий обов'язок органу, який являє собою владного суб'єкта, що полягає у здійсненні покладених на нього державою функцій у сфері оподаткування;

б) податковий обов'язок платників податків і зборів, що традиційно розглядається як обов'язок з податкового обліку, сплати податків та звітності.

Структура податкового обов'язку платника податків включає:

– ведення в установленому порядку обліку доходів і витрат, складання звітності, яка стосується обчислення і сплати податків та зборів; податковий агент зобов'язаний вести податковий облік з податку на доходи фізичних осіб;

– подачу до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітності та інших документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів, у свою чергу, податкові агенти зобов'язані подавати податкову звітність контролюючим органам, а також податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків;

– сплату податків і зборів у терміни і в розмірах, встановлених Податковим кодексом України та законами з питань митної справи.

Виконання податкових обов'язків може здійснюватися платником податку самостійно або за допомогою податкового агента. Крім того, податкові агенти зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати утриманий податок.

З урахуванням особливостей податкових правовідносин юридичним фактом виникнення податкового зобов'язання є одночасна наявність двох елементів: 1) обов'язок сплатити державі конкретно визначену суму коштів – податок; 2) настання терміну виконання цього обов'язку. Наявність цих двох елементів є обов'язковою умовою надходження коштів до бюджету. Зведення елементів податкового зобов'язання до виконання обов'язку і є процедурою узгодження податкового зобов'язання, його юридичним фактом.

Ознаками податкового агента є: по-перше, податковим агентом може бути як юридична особа, так і фізична особа – підприємець (або ж самозайняті особи, наприклад нотаріуси); по-друге, вони виконують покладені законодавством обов'язки владного характеру, що полягають у нарахуванні, утриманні з платника та перерахуванні до бюджету податків; по-третє, за ухилення від виконання обов'язків податкового агента несуть відповідальність; по-четверте, умови виконання мають бути суворо дотримані; по-п'яте, безкоштовний характер діяльності.

Податковим агентом можна визначати: юридичну особу, фізичну особу – підприємця, самозайняту особу, що виконують покладені законодавством обов'язки імперативного характеру, які полягають у суворому дотриманні умов нарахування, утримання з доходів платника та перерахування до бюджетів податків і за ухилення від виконання обов'язків несуть відповідальність.

Податкових агентів за об'єктивною ознакою можна визначити як: роботодавці, орендарі, професійні торговці цінними паперами, банки, страховики-резиденти, адміністратори недержавних пенсійних фондів, фізичні особи – підприємці, самозайняті особи, нотаріуси, неприбуткові організації, товарні біржі.

Співвідношення податкового агента та представника платника податків полягає в такому:

- підстава виникнення обов'язку у податкового агента: пряма дія закону, у представника – на підставі закону або договору;
- обсяг прав та обов'язків: у першому випадку: нарахування, утримання з доходу, що нараховується платнику, та сплата, у випадку представника – це представництво законних інтересів платника податків та ведення його справ, пов'язаних зі сплатою податків;
- відповідальність: податковий агент несе перед державою, представник – перед платником;

– наявність податкового зобов'язання: у податкового агента виникає самостійне податкове зобов'язання, у представника його немає.

РОЗДІЛ 2. ФУНКЦІЇ ПОДАТКОВИХ АГЕНТІВ У ПОДАТКОВИХ РЕЖИМАХ

2.1. Правовий режим нарахування, утримання та сплати податковими агентами податків

Питання адміністрування податків та зборів викликає ще більший інтерес сьогодні, коли так зване природне зростання державних доходів не задовольняє потреби держави, коли необхідно розраховуватися «за борги» минулого і за результати діяльності нинішнього часу. Це робить неминучим зростання державних видатків і змушує державу звертатися до використання нових прийомів збору коштів з населення та підвищення податкового тиску контролюючих органів (фіскального апарату).

Вітчизняне податкове законодавство використовує два види податкових режимів, які становлять податкову систему України, ці режими мають суттєве значення у країнах з перехідною економікою, особливо для малого та середнього бізнесу.

Під правовим режимом найчастіше розуміють визначену систему спеціальних умов правового регулювання певної групи відносин, яка передбачає застосування спеціальної методики їхньої реалізації, необхідної для досягнення певних цілей. Коли застосовується правовий режим, йдеться про наявність функціональних характеристик права. Його особливістю є застосування специфічних елементів у механізмі правового впливу на певну групу відносин.

Поняття та види правових режимів були предметом дослідження вчених різних галузей права. Так, С. С. Алексєєв вважає, що правовий режим можна розглядати як «укрупнений блок» у загальному арсеналі правового інструментарію, який би з'єднав наведену конструкцію у

певний комплекс правових засобів. І з цієї точки зору ефективно використання правових засобів при вирішенні тих чи інших спеціальних завдань значною мірою полягає в тому, щоб вибрати оптимальний для вирішення відповідного завдання правовий режим, майстерно відпрацювати його за специфікою, це завдання і є змістом регульованих відносин [98, с. 67–69].

Л. В. Томаш підкреслює, що цілісна концепція правового режиму має важливе теоретичне і практичне значення, оскільки дозволяє: 1) науці – побачити глибину і можливості як правового регулювання, так і права в цілому; 2) законодавцю, враховуючи всі обставини, поклавши в основу необхідне поєднання юридичних засобів, що створюють оптимальні умови щодо конкретного об'єкта (чи суб'єкта діяльності), піддати виникаючі відносини особливій, специфічній регуляції; 3) правозастосовувачу – застосовувати закони й інші нормативно-правові акти, чітко знаючи, що покладено в основу будь-якого поєднання юридичних засобів і чи досягаються цілі специфічного регулювання; 4) правоохоронцю – забезпечити контроль і нагляд законної та правильної (на основі принципів пріоритету прав і свобод людини) дії механізмів реалізації [99, с. 25].

Правовий режим уточнюється за допомогою поняття «порядок правового регулювання», який забезпечується особливим поєднанням способів, залучених для його здійснення, методів і типів правового регулювання [100, с. 145].

Поняття «правового режиму» виступає явищем багатомірним, багатоаспектним і має бути розподілено на режим законності, режим державної дисципліни і режим правопорядку. Правовий режим передусім виражається в системі чинного законодавства, сукупності методів правового регулювання, процесах правотворчості і реалізації права, правовій свідомості суспільства. Тому одним із важливих

показників якості правового режиму є законність. Внутрішньогалузеві (інституційні) правові режими в цілому збігаються з галузевим. Проте формула інституційного режиму дещо інша. У ній співвідношення способів реалізації права відрізняється від галузевого, що зумовлює можливість існування в межах однієї галузі більш пільгових або більш обмежувальних правових режимів [101, с. 120–127].

Правовому режиму як правовому явищу притаманні такі основні ознаки: 1) встановлюється законодавством, а порядок виконання забезпечується державою; 2) специфічним чином регламентує конкретні галузі суспільних відносин, виділяючи в часових і просторових межах ті чи інші суб'єкти і об'єкти права; 3) представляє особливий порядок правового регулювання, що складається із сукупності юридичних засобів, характеризується певним їхнім поєднанням; 4) створює відповідні умови, сприятливі або несприятливі для задоволення інтересів суб'єктів права [102].

Одним із різновидів правових режимів є податково-правові режими, їм притаманні ознаки правового режиму, разом з тим вони мають свою специфіку.

Так, В. І. Теремецький представляє податково-правовий режим як закріплений у податковому законодавстві України порядок правового регулювання податкових відносин, обумовлений предметом і методом податкового права, що виражається у певному поєднанні правових засобів, які є невід'ємним елементом механізму правового регулювання податкових правовідносин, спрямований на досягнення збалансованості приватного і публічного інтересів під час встановлення, обчислення і сплати податків з метою створення певних умов (сприятливих або обмежувальних) для реалізації прав і обов'язків суб'єктів податково-правових відносин [103].

С. В. Сарана визначає, що загальний податковий режим – це самостійний режим у межах податкового режиму у вигляді системи заходів щодо оподаткування, що становить комплекс юридичних інструментів, спрямованих на їхніх учасників з метою забезпечення належного функціонування загальної податкової системи, що стосується більшості об'єктів і суб'єктів оподаткування, включає в себе більшість податкових режимів і регулює їхні елементи, діє на постійній основі, за винятком режимів окремих платежів, передбачає єдиний порядок оподаткування [104, с. 90–93].

Таким чином, варто погодитись із запропонованими вченим ознаками податкового режиму: 1) є галузевим режимом галузі податкового права; 2) становить комплекс юридичних інструментів, спрямованих на створення необхідного впливу на податкові відносини та їх учасників з метою забезпечення належного функціонування податкової системи; 3) є збірним (комплексним) поняттям, у якому поєднують загальний і спеціальний режими, а також процесуальний режим; 4) є єдиною системою для всіх податкових відносин, при цьому вміщує в себе окремі режими, які можуть бути підсистемами в його межах; 5) стосується всіх категорій платників податків з урахуванням їхнього поділу за режимами в його межах; 6) діє загалом на постійній основі, при цьому окремі режими в його межах можуть діяти протягом певних податкових періодів [105, с. 65].

Розрізняють два види податкових режимів. Загальний податковий режим застосовується при оподаткуванні усіх платників податків, за винятком тих суб'єктів, на яких законодавець прямо розповсюджує спеціальний режим.

Аналіз норм Податкового законодавства надає можливість стверджувати, що за участі податкових агентів у загальному режимі сплачуються такі види податків: податок з доходів фізичних осіб (далі –

ПДФО); військовий збір; податок на додану вартість (далі – ПДВ); податок на прибуток підприємств.

Особливої уваги заслуговує процедура нарахування податковим агентом утримання та перерахування податків до бюджету.

В. Ф. Євтушенко у своїй праці наголошує, що «обов'язок податкових агентів щодо обчислення, утримання та перерахування податків може бути розглянуто як єдиний процес, в якому кожен з компонентів обумовлює вчинення наступних дій зі сплати податків. Тому цей обов'язок податкових агентів може бути представлений як складова частина податкового процесу, а саме процедури виконання податкового обов'язку» [106, с. 84].

Податкові агенти зобов'язані прорахувати суму податку, тобто:

- 1) обчислити податкову базу на основі даних бухгалтерського або податкового обліку;
- 2) визначити податкову ставку, що підлягає застосуванню;
- 3) застосувати податкові пільги;
- 4) визначити суму податку, що підлягає подальшому утриманню у платника податків, і перерахувати до бюджету [21, с. 88].

Таким чином, процедури здійснення функцій податкового агента 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.

Крім того, варто зазначити про функцію звітування податкового агента за результатами.

Одним із найрозповсюдженіших податків є ПДФО. Його визначають ефективним фіскальним важелем для різних податкових

систем. Основною метою введення податку з доходів фізичних осіб є забезпечення бюджетних надходжень та створення рівнонапруженого податкового тиску на основі прямого визначення доходів платника податків.

Перш ніж розглянути сучасний стан діяльності податкових агентів при сплаті ПДФО, варто здійснити ретроспективний аналіз у цьому напрямі, оскільки найбільш показовим та характерним випадком існування інституту податкових агентів є діяльність спеціально уповноважених суб'єктів податкових відносин у галузі нарахування, утримання та перерахування до бюджету податку з доходів фізичних осіб.

Це пояснюється надзвичайною різноманітністю суб'єктів, уповноважених утримувати та перераховувати до бюджету податок на доходи фізичних осіб при виплаті доходів чи здійсненні інших юридичних дій. Це, зокрема, і нотаріуси, і товарні біржі, і роботодавці тощо. Систему прибуткового оподаткування громадян в Україні було запроваджено в середині 1991 р. унаслідок ухвалення Закону Української РСР від 5 липня 1991 р. «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» [107].

З 26 грудня 1992 р. система оподаткування фізичних осіб регулювалась Декретом Кабінетом Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» [108], який діяв до 1 січня 2004 року. За цей період досить часто відбувалась зміна ставок прибуткового податку з громадян – іноді декілька разів на рік. Це було обумовлено такими факторами, як розвиток ринкових відносин, зміна форми одержання доходу, вирівнювання доходів малозабезпечених і забезпечених верств населення за допомогою прогресії. У травні 2003 р. було ухвалено Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» [26], яким передбачено

суттєві зміни в механізмі справляння податку з доходів фізичних осіб. Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» втратив чинність, за винятком норм розділу IV у частині оподаткування доходів фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю.

Закон України від 22.05.03 «Про податок з доходів фізичних осіб» (889-IV) (втратив чинність) чітко визначав, що податковий агент – це юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ) або фізична особа чи представництво нерезидента – юридичної особи, які, незалежно від їхнього організаційно-правового статусу та способу оподаткування, іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати цей податок до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік та подавати податкову звітність податковим органам відповідно до закону, а також нести відповідальність за порушення норм закону [26].

Крім того, пп. 9.12.3 п. 9.12 ст. 9 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» (889-IV) зазначалось, що фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності вважається податковим агентом найманої нею особи або фізичної особи, що перебуває з нею у цивільно-правових відносинах, стосовно будь-яких оподатковуваних доходів, нарахованих на користь такої особи, включаючи будь-які доходи, які остаточно оподатковуються при їхній виплаті [26].

Обов'язки нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку до бюджету покладалося на податкового агента, який нараховував (виплачував оподатковуваний дохід на користь платника податку, утримував податок від суми такого доходу за його рахунок, використовуючи відповідну ставку податку [26].

Виплата платнику податку інших оподатковуваних доходів (у вигляді іншому, ніж заробітна плата) з джерелом їхнього походження з

України передбачала нарахування, утримання та сплату (перерахування) податку також податковим агентом [26]. Податкові агенти зобов'язані були надавати податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також сум утриманого з них податку (ф. № 1ДФ (z0960-03)) податковому органу за місцем свого розташування (п. 19.2 «б» ст. 19 закону) [26].

У разі коли податковий агент до або під час виплати доходу на користь платника податку не здійснював нарахування, утримання або сплату (перерахування) податку, відповідальність за погашення суми податкового зобов'язання або податкового боргу, що виникла внаслідок таких дій, покладалася на такого податкового агента. При цьому платник податку – отримувач таких доходів звільнявся від обов'язків погашення такої суми податкових зобов'язань або податкового боргу [109].

На виконання пп. 4.3.36 п. 4.3 ст. 4 закону (889-IV) було розроблено постанову Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2006 року № 1063 (1063-2006-п) [110] (втратила чинність), якою затверджено «Порядок видачі довідки про право фізичної особи на отримання доходу від податкового агента без утримання податку та її форми». Надавало пільги платникам податку – власникам сільськогосподарської продукції щодо доходів, одержаних ними від відчуження сільськогосподарської продукції (включаючи продукцію первинної переробки), вирощеної (виробленої) на земельних ділянках, наданих ним для ведення особистого селянського господарства, якщо їхній розмір не було збільшено в результаті отриманої в натурі (на місцевості) земельної частки (паю); будівництва й обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибних ділянок), ведення садівництва та індивідуального дачного будівництва [110].

Тобто податковий агент, зокрема фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності, при закупівлі у власників

сільськогосподарської продукції, мав право не утримувати податок з доходів фізичних осіб з виплачених за таку продукцію доходів тільки при пред'явленні такими власниками зазначеної вище довідки. В іншому випадку податковий агент зобов'язаний утримати податок із всієї суми, виплаченої власнику сільськогосподарської продукції за закупівлю такої продукції [26].

Таким чином, серед платників ПДФО закон виділяв дві особи платників – фізичних осіб та податкових агентів, які можуть існувати у різних організаційно-правових формах. При цьому уповноважував перераховувати податок до бюджету винятково лише податкових агентів, а відповідно до ст. 2 платниками податку були: 1) резиденти, які отримують як доходи з джерелом їхнього походження з території України, так і іноземні доходи; 2) нерезиденти, які отримують доходи України.

П. 162.1. ст. 162 Податкового кодексу України зазначає, що платниками податку є: фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їхнього походження в Україні, так і іноземні доходи; фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їхнього походження в Україні; податковий агент.

Статус податкових агентів зберегли юридичні особи (їхні філії, відділення, інші відокремлені підрозділи), самозайняті особи, представництва нерезидентів – юридичних осіб, які зобов'язані нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) податок до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, які виплачуються такій фізичній особі.

Хоча статус податкових агентів практично не змінився, таке доповнення особового складу платників податкових агентів не повністю відповідає юридичній природі цього податку.

Позиція ґрунтується на тому, що сам факт утримання податковим агентом та перерахування ним у бюджет ПДФО не робить його повноцінним платником податку. Тобто податковий агент, оперуючи невластими коштами, не може бути повноцінним платником податку. У зв'язку із цим пропонуємо виключити із переліку платників ПДФО податкових агентів шляхом виключення пп. 162.1.3 з Податкового кодексу України.

Вважаємо, що така зміна особового складу платників ПДФО не змінить загальної спрямованості Податкового кодексу України на підвищення відповідальності осіб, відповідальних за утримання та перерахування податків до бюджету.

Аналіз процедури нарахування, утримання та перерахування податку варто починати з його нарахування податковим агентом. Для цього податковому агенту необхідно:

- а) визначити податкову базу;
- б) проаналізувати ставки податку, що до неї застосовується;
- в) розглянути необхідність використання податкових пільг;
- г) на підставі чого розрахувати суму податку.

Усі доходи фізичних осіб поділяються за джерелами походження на активні та пасивні. Аналіз норм Податкового кодексу України надає можливість виокремити такі доходи фізичних осіб, що підлягають оподаткуванню ПДФО та сплачуються за участі податкових агентів:

– це, в першу чергу, заробітна плата (заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівнику за виконану ним роботу) [111];

– по-друге, пенсії (пенсія – щомісячна пенсійна виплата в солідарній системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, яку отримує застрахована особа у разі досягнення нею

передбаченого Законом України пенсійного віку чи визнання її інвалідом або отримують члени її сім'ї у випадках, визначених законом) [112];

– по-третє, виграші та призи (приз (виграш) – кошти, майно, майнові чи немайнові права, які підлягають виплаті (видачі) гравцю у разі його виграшу в державну лотерею відповідно до оприлюднених умов її проведення) [113];

– по-четверте, орендна плата, у випадку орендодавця – фізичної особи (договірні відносини, що виникають між орендарем і орендодавцем, регулюються Господарським кодексом України, відповідно до п. 1 ст. 283 якого за договором оренди одна сторона (орендодавець) передає іншій стороні (орендарю) за плату на визначений строк у користування майно для здійснення господарської діяльності) [63].

Орендна плата є фіксованим платежем, який орендар сплачує орендодавцю незалежно від наслідків його господарської діяльності. Розмір орендної плати може бути змінений і погоджений, а також і в інших випадках, передбачених законом [63];

– по-п'яте, дивіденди (відповідно до п. 14.1.49 Податкового кодексу України платіж, що здійснюється юридичною особою, зокрема емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку).

Для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюється також платіж у грошовій формі, що здійснюється юридичною особою на

користь її засновника та/або учасника (учасників) у зв'язку з розподілом чистого прибутку (його частини).

Основна новація Податкового кодексу України щодо оподаткування ПДФО полягає у поверненні до прогресивної шкали ставок податку на доходи. Її застосовують до всіх оподатковуваних доходів платників податку, крім тих, для яких законом установлені спеціальні ставки (п. 167.2–167.4 ПК України) [9].

Так, ставка податку становить 18 % бази оподаткування щодо доходів, одержаних, у тому числі, але не винятково у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу у державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри [9].

Спеціальну ставку в розмірі 5 % встановлено для ряду доходів, зокрема для доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний банківський рахунок, дивідендів тощо, а в розмірі 10 % – для зарплати шахтарів. Для виграшів (крім лотерейних), а також призів податок становитиме 30 % [9].

У зв'язку із введенням прогресивної ставки податку виникає питання щодо оподаткування доходів, які платники податків одержують від різних податкових агентів. Наприклад, яким чином різні податкові агенти дізнаються про те, що загальна сума місячного доходу фізичної особи перевищила 10 мінімальних заробітних плат? Хто в цьому випадку відповідальний за доплату і який механізм такої доплати? Податковий кодекс України цього питання не висвітлює [9].

Вважаємо, що у цьому випадку обов'язок щодо повідомлення роботодавця про отримані доходи, які перевищують межу оподаткування податком 18 %, лежить на особі, яка їх отримує. Проте

реалізувати цей обов'язок платник податків може тільки у наступному звітному періоді.

Прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» за № 909-VIII [114] сприяло змінам у частині адміністрування податку на доходи фізичних осіб. Варто зазначити, що законодавцем було введено спрощений порядок нарахування і сплати ПДФО, але, з іншого боку, збільшений податковий тягар на заробітну плату фізичних осіб – найманих працівників, для яких ставка податку зросла до 18 % без застосування прогресивної шкали оподаткування доходів понад 10 мінімальних зарплат.

Згідно з п. 167.1 ст. 167 Податкового кодексу України ставка податку становить 18 % бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у п. 167.2–167.6 ПК України), в тому числі, але не винятково у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами, якщо база оподаткування для місячного оподаткованого доходу не перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року [9].

Якщо база оподаткування, визначена з урахуванням норм п. 164.6 ст. 164 ПК України щодо доходів, у календарному місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, до суми такого перевищення застосовується ставка 20 % [9].

Об'єктом оподаткування резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, доходи з джерела їхнього походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їхнього нарахування (виплати,

надання), іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єкт оподаткування нерезидента аналогічний за винятком його доходів, отриманих з джерел за межами України, оскільки на такі види доходів законодавство України не розповсюджується.

Відповідно до п. 164.1 Податкового кодексу України базою оподаткування є «чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки (податкового кредиту) такого звітного року».

Загальний оподатковуваний дохід складається з доходів, які остаточно оподатковуються під час їхнього нарахування (виплати, надання), доходів, які оподатковуються у складі загального річного оподаткованого доходу, та доходів, які оподатковуються за іншими правилами, визначеними Податковим кодексом України [9].

Отже, база оподаткування майже аналогічна визначенню об'єкта оподаткування зі ст. 3 Закону «Про податок з доходів фізичних осіб», що є недоліком Податкового кодексу України.

Податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в статті 167 Податкового кодексу України.

ПДФО сплачується податковим агентом до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету.

Окремим випадком сплати ПДФО є самостійна сплата платником податку. Так, якщо, згідно з нормами п. 168.1 Податкового кодексу

України, окремі види оподатковуваних доходів (прибутків) не підлягають оподаткуванню під час їхнього нарахування чи виплати, але не є звільненими від оподаткування, платник податку зобов'язаний самостійно включити суму таких доходів до загального річного оподаткованого доходу податку та подати річну декларацію з цього податку [9].

Саме в цій нормі Податкового кодексу України і закладено протиріччя щодо визначення податкового агента як платника податку, а не просто особи, відповідальної за його утримання та сплату до бюджету.

Суми податку, відображені в податковому розрахунку, є узгодженими податковими зобов'язаннями; отже, їх потрібно сплачувати, незалежно від факту виплати/невиплати самого доходу.

Такий висновок можна зробити з того, що основна новація Податкового кодексу України у питанні статусу звітності з ПДФО полягає в тому, що суми податку, відображені в податковому розрахунку, набувають статусу узгоджених податкових зобов'язань податкового агента, який відповідає за їхню повну й своєчасну сплату (п/п. 176.2 «г» Податкового кодексу України). У разі їхньої несвоєчасної або неповної сплати до бюджету податковому агенту доведеться сплатити штрафні санкції і пеню (ст. 127 ПК України «Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати»).

Разом з тим податковому агенту потрібно ураховувати і те, що у Податковому кодексі України є спеціальна стаття, присвячена відповідальності, пов'язаній з порушенням надання інформації про фізичних осіб – платників податків – ст. 119. Так, відповідно до пп. 119.2 названої статті неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не повним обсягом, з недостовірними відомостями або з

помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 510 гривень, а ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 1 020 гривень [9].

Якщо оподатковуваний дохід надається податковим агентом у не грошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Варто відмітити, що з метою недопущення проявів дискримінації щодо громадян при оподаткуванні в різних країнах 1961 р. прийнята Європейська соціальна хартія. Як слушно зазначає М. П. Кучерявенко, диференціація громадян не може бути підставою для збільшення податкового тягаря нерезидентів шляхом установлення у їхньому відношенні інших ставок, використання системи пільг або інших механізмів збільшення податкового тягаря [115, с. 32–33].

Для нерезидента об'єктом оподаткування ПДФО є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід із джерелом його походження в Україні, а це означає, що вони підлягають остаточному обкладанню ПДФО при їхньому нарахуванні та виплаті.

Згідно з пп. 164.2.19 ст. 164 ПК України у загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід платника податку включаються, зокрема, суми пенсій (включаючи суму їхньої індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, що отримуються платником податків з Пенсійного фонду України або бюджету згідно із законом, якщо їхній розмір перевищує 10 розмірів мінімальної зарплати (до 01.07.2016 було 3 розміри) з розрахунку на місяць, встановленою на 1 січня звітного податкового року, – в частині

такого перевищення, а також пенсій з іноземних джерел, якщо, згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії підлягають оподаткуванню або не оподатковуються в країні їхньої виплати.

Ставка ПДФО становить 18 % (до 01.07.2016 було 15 %) бази оподаткування стосовно доходів, зокрема нарахованих (виплачених, наданих) у вигляді пенсій, якщо база оподаткування для місячного доходу оподаткування перевищує 3 розміри мінімальної зарплати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року. Якщо база оподаткування (тобто сума пенсії) в календарному місяці перевищує десятиразовий розмір мінімальної заробітної плати, до суми такого перевищення застосовується ставка 20 відсотків.

Оподаткування виграшів та призів (крім вказаних у пп. 165.1.41 ПК України) визначено пп. 164.2.8 Податкового кодексу України.

Ставка ПДФО становить подвійний розмір ставки, визначеної абзацом першим п. 167.1 ст. 167 ПК України з доходів, нарахованих на користь резидентів або нерезидентів як виграш або приз (крім виграшів, призів у лотерею). Тобто ставка ПДФО в подвійному розмірі 30 відсотків застосовується до доходів, які нараховуються податковим агентом у вигляді виграшів або призів (крім виграшів, призів у державну лотерею).

Грошові виграші у спортивних змаганнях (крім винагород спортсменам – чемпіонам України, призерам спортивних змагань міжнародного рівня, у тому числі спортсменам-інвалідам, визначеним у п. «б» пп. 165.1.1 ст. 165 ПК України) обкладаються ПДФО за ставками, визначеними в пункті 167.1 Податкового кодексу України, тобто 15 відсотків.

При цьому, відповідно до пп. 170.6.1 ПК України, податковим агентом платника податків за нарахуванням (виплаті, наданні) на його

користь доходу у вигляді виграшів (призів) у лотерею або в інші розиграші, в парі тоталізатора, букмекерському парі, призів і виграшів у грошовій формі, отриманих за перемогу та участь у любительських спортивних змаганнях (у тому числі в більярдному спорті), є особа, що здійснює таке нарахування (виплату).

Податковим агентом – оператором лотереї у терміни, встановлені Податковим кодексом України для місячного податкового періоду, до бюджету сплачується (перераховується) загальна сума ПДФО, нарахована за ставкою 15 відсотків, із загальної суми виграшів (призів), виплачених за податковий (звітний) місяць гравцям у лотерею.

Податковий кодекс України містить певні особливості нарахування (виплати) та оподаткування окремих видів доходів. Зокрема, податковим агентом платника податку – орендодавця щодо його доходу від надання в оренду земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю та інших об'єктів оренди є орендар.

Якщо орендар є фізичною особою, яка не є суб'єктом господарювання, особою, відповідальною за нарахування та сплату (перерахування) податку до бюджету, є платник податку – орендодавець, який самостійно нараховує та сплачує податок до бюджету в строки, встановлені Податковим кодексом України для квартального звітного (податкового) періоду.

Суб'єкти господарювання, які провадять посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з оренди нерухомості (ріелтери), зобов'язані надіслати інформацію про укладені за їхнім посередництвом цивільно-правові договори (угоди) про оренду нерухомості до органу державної податкової служби за місцем своєї реєстрації в строки, передбачені для подання податкового розрахунку, за

формою, встановленою центральним органом Державної фіскальної служби України.

На виконання цієї норми Державною фіскальною службою України затверджено наказ про затвердження форми надання інформації суб'єктами господарювання, які провадять посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з оренди нерухомості, про укладені за їхнім посередництвом цивільно-правові договори [116].

Щодо оподаткування дивідендів, то починаючи з 1 січня 2015 року, згідно з пп. 170.5.4 ПК України, дивіденди оподатковуються за ставкою, визначеною пп. 167.5.1 та пп. 167.5.2 ПК України (у 2017 року – ще й пунктом 167.5.4). Цими підпунктами передбачені такі ставки ПДФО для оподаткування дивідендів та інших пасивних доходів:

1) ставка 18 % (у 2015 році було 20 %), згідно з пп. 167.5.1 ПК України, застосовується до пасивних доходів (у 2016 році – до дивідендів за акціями, інвестиційними сертифікатами, що виплачуються інститутами спільного інвестування) (крім вказаних у пп. 167.5.2 та пп. 167.5.4 ПК України);

2) ставка 5 %, згідно з пп. 167.5.2 ПК України застосовується до дивідендів за акціями та корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток (крім дивідендів за акціями, інвестиційними сертифікатами, що виплачуються інститутами спільного інвестування);

3) запланована ставка 9 % (введена в дію Законом України № 1797), згідно з пп. 167.5.4 ПК України, застосовується до дивідендів, нарахованих юридичними особами, що не є платниками податку на прибуток.

Таким чином, застосування ставок ПДФО у розмірі 5 або 9 % (у 2016 р. – 18 %) на суми доходів, нарахованих у вигляді дивідендів, залежить від того, чи є податковий агент платником податку на

прибуток підприємств. Якщо емітентом є платник податку на прибуток, то виплачені їм на користь фізичних осіб дивіденди обкладаються ПДФО за ставкою 5 відсотків. Це не стосується емітентів, які є інститутами спільного інвестування або не є платниками податку на прибуток. Такі емітенти утримують ПДФО у розмірі 9 % (у 2016 році було 18 %).

Крім того, дивіденди, нараховані на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями або іншими корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів або суми, яка більше суми виплат, розрахованої на таку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, прирівнюється в цілях оподаткування до виплати зарплати з відповідним оподаткуванням та включенням суми виплат до складу витрат платника податків, тобто за ставкою 18 % (згідно з пп. 170.5.3 ПК України) [9].

Дивіденди остаточно обкладаються ПДФО податковим агентом при їхньому нарахуванні платникові податку. Згідно з пп. 168.1.2 Податкового кодексу України податок повинен сплачуватися при виплаті доходу. Якщо дивіденди нараховуються, але фактично не виплачуються, то перерахування ПДФО до бюджету податковий агент повинен зробити відповідно до пп. 168.1.5 Податкового кодексу України: протягом 30 календарних днів, наступних за місяцем, в якому були нараховані дивіденди [9].

Згідно з пп. 165.1.18 Податкового кодексу України до складу загального місячного оподаткованого доходу платника податку не включаються дивіденди, що нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою – резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нарахування жодним чином не змінює часток участі всіх акціонерів

(власників) у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів.

З 1 січня 2015 року щодо «відсотків, нарахованих за податковий місяць на суми банківських вкладних або поточних рахунків, ощадних сертифікатів, вкладів членів кредитних спілок у кредитній спілці» здійснюється за ставкою ПДФО, встановленою у розмірі 18 % (до 2016 року – 20 %) для пасивних доходів. Перелік пасивних доходів визначений Податковим кодексом України, в який, зокрема, включені:

- 1) відсотки на поточний або депозитний банківський рахунок;
- 2) відсотки на вклад у кредитних спілках.

Податковим агентом платника податку при нарахуванні на його користь доходів у вигляді відсотків є банківські установи та кредитні союзи, що здійснюють таке нарахування і раніше сплачують до бюджету загальну суму ПДФО із суми нарахованих доходів без деталізації інформації про одержувачів процентних доходів, нарахованих за депозитними і поточними рахунками та ощадними сертифікатами.

Наступним етапом у нарахуванні ПДФО є застосування податкової пільги. Податкова соціальна пільга з прибуткового податку у 2017 році становить 800,00 гривень. У 2015 та 2014 роках вона була 609,00 гривень.

Для її застосування працівник повинен написати заяву на податкову пільгу і в деяких випадках надати копії документів.

У Податковому кодексі України передбачені інші пільги з прибуткового податку (ПДФО). Вони всі перераховані у статті 165, де наведений перелік доходів, що не включаються в оподатковуваний дохід.

Випадки, коли застосовується пільга з прибуткового податку:

- державна і соціальна матеріальна допомога багатьох видів;

- відсотки за цінними паперами, емітованих Національним банком України та Кабінетом Міністрів України;
- компенсації чорнобильцям;
- виплати, пов'язані з добродійністю (з урахуванням п. 170.1 кодексу);
- внески на обов'язкове страхування;
- сума єдиного соціального внеску (не зрозуміло, для чого цей пункт існує, оскільки це у будь-якому випадку не є доходом працівника);
- внески до накопичувального фонду, недержавні пенсійні фонди та фонди банківського управління;
- перерахування із згаданих у попередньому пункті фондів до інших фондів або на депозит;
- вартість безкоштовного харчування, спецодягу тощо за нормами (тобто витрати працедавців, пов'язані з охороною праці);
- утримання військовослужбовців-строковиків;
- на відрядження;
- гарантійні заміни та повернення грошей за гарантією;
- отримане від розділу майна;
- аліменти;
- дарунки (з обмеженнями);
- компенсація відчуженого державою майна;
- повернення надмірно сплаченого до бюджету;
- дивіденди (зі своїми умовами й обмеженнями);
- допомога на лікування;
- вартість вугілля;
- оплата навчання;
- допомога на поховання;
- допомога дітям-сиротам;

- доходи від продажу вирощеного у своєму господарстві;
- доходи від здачі вторсировини та відходів;
- стипендії;
- страхові виплати;
- страхові виплати за страхуванням життя;
- отримання кредиту та повернення депозиту;
- виплати вкладникам Ощадбанку СРСР;
- зворотна фінансова допомога;
- прибуток від операцій з майном та інвестиційними активами;
- донорські виплати;
- житло, отримане від держави або з комунальної власності;
- путівки;
- доходи підприємців - сроценців;
- сплата роботодавцем підвищення кваліфікації;
- ордени, медалі тощо;
- дарунки вартістю менше половини мінімальної зарплати;
- дохід від продажу акцій, отриманих від приватизації;
- суми від організацій інвалідам – учасникам заходів;
- страхові виплати, отримані членами сім'ї померлого;
- внески до статутного фонду;
- вартість побічних лісових користувань;
- виплати профспілок;
- доходи від отримання паю та кооперативних виплат;
- інші доходи, вказані в кодексі та інших статтях;
- обмін цінних паперів;
- від операцій з валютними цінностями;
- інвестиційний прибуток від операцій із зобов'язаннями НБУ

[9].

Підпунктом 169.3.1 ст. 169 Податкового кодексу України визначено, що у разі якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги (далі – ПСП) з двох і більше підстав, зазначених у п. 169.1 цієї статті, застосовується одна податкова соціальна пільга на підставі, що передбачає її найбільший розмір, за умови дотримання процедур, визначених пп. 169.4.1 цієї статті, крім випадку, передбаченого пп. «б» пп. 169.1.3 цієї статті, згідно з яким ПСП додається до пільги, визначеної пп. 169.1.2 цього пункту у разі, якщо особа утримує двох чи більше дітей, у тому числі дитину-інваліда (або дітей-інвалідів).

Таким чином, платник податку має право обрати (за заявою), яку саме він хоче одержувати пільгу. Якщо у заяві буде зазначена податкова соціальна пільга на дітей, то платник користуватиметься нею, при цьому він не має право застосовувати ПСП додатково на себе.

Згідно з п. 169.2.2 Податкового кодексу України платник податку надає роботодавцю (тільки одному) заяву на податкову соціальну пільгу та самостійне обирає місце застосування податкової соціальної пільги.

Податковий кодекс України не передбачає затвердження форми заяви на отримання податкової соціальної пільги, оскільки, відповідно до п. 2 Порядку № 1227 [117], працівник подає роботодавцю заяву про обрання місця застосування податкової соціальної пільги за встановленою формою до законодавчого врегулювання в частині забезпечення реалізації платниками податку права на ПСП, може використовуватися заява на податкову соціальну пільгу.

Для отримання податкової соціальної пільги платником податку, який має двох дітей чи більше віком до 18 років, необхідно, крім заяви про застосування пільги, подати роботодавцю такі документи:

- копію свідоцтва про народження дитини або документ, що підтверджує встановлення батьківства, чи документи, які підтверджують

вік дитини, затвержені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживала до прибуття в Україну;

- копію рішення органу опіки і піклування про встановлення опіки або піклування (для опікуна або піклувальника).

Особи, які, відповідно до закону, належать до категорії 1 або 2 осіб, постраждалих унаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР за участь у ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, подають роботодавцю копію посвідчення (або дублікат посвідчення) встановленого зразка:

- громадянина, який постраждав унаслідок Чорнобильської катастрофи, категорії 1 серії А з відбитком штампа «Перереєстровано» та записом про дату перереєстрації, а також вкладкою встановленого зразка;

- учасника ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС категорії 2 серії А з відбитком штампа «Перереєстровано» та записом про дату перереєстрації;

- громадянина, евакуйованого у 1986 р. із зони відчуження, категорії 2 серії Б;

- громадянина, який постійно проживав у зоні безумовного (обов'язкового) відселення з моменту аварії до прийняття рішення Уряду України про відселення (розпорядження № 224 Ради Міністрів УРСР від 28.06.89), категорії 2 серії Б.

Інваліди I або II групи, у тому числі інваліди з дитинства, подають роботодавцю копію пенсійного посвідчення або довідку медико-соціальної експертизи.

Особи, яким присуджена довічна стипендія як громадянам, що зазнали переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи

журналістів, подають роботодавцю копію акта Президента України про призначення зазначеної стипендії.

Учасники бойових дій у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України № 3551 [118], подають копію посвідчення учасника бойових дій, виданого відповідними органами, або документи, підтверджуючі участь у бойових діях у період після Другої світової війни.

Герої України, герої Соціалістичної праці, герої Радянського Союзу або повні кавалери ордена Слави (Трудової Слави), особи, нагороджені чотирма і більше медалями «За відвагу», подають роботодавцю копію орденської книжки Героя Радянського Союзу, Героя України або Героя Соціалістичної праці або копії орденських книжок кавалерів орденів Слави чи Трудової Слави трьох ступенів, або довідки чи інші документи, що підтверджують присвоєння звання Героя Радянського Союзу, Героя України, Героя Соціалістичної праці, нагородження орденами Слави або Трудової Слави трьох ступенів та чотирма медалями «За відвагу».

Учасникам бойових дій під час Другої світової війни або особам, які у той час працювали в тилу, та інвалідам I і II групи – учасникам бойових дій у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України № 3551 [118], потрібно подати роботодавцю такі документи:

- копію посвідчення учасника бойових дій, виданого відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях під час Другої світової війни;
- пенсійне посвідчення або довідку медико-соціальної експертизи;
- документи, що підтверджують факт роботи в тилу під час Другої світової війни.

Колишні в'язні концтаборів або особи, визнані репресованими (реабілітованими), подають роботодавцю довідки, видані компетентними органами, чи документи, які містять необхідні відомості про факт визнання особи репресованою чи реабілітованою.

Колишні в'язні місць примусового утримання під час Другої світової війни подають роботодавцю копію посвідчення жертви нацистських переслідувань.

Особи, які були насильно вивезені з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками, подають роботодавцю копію посвідчення жертви нацистських переслідувань або довідки, видані компетентними органами, чи документи, які містять необхідні відомості про факт насильного вивезення з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками.

Особи, які перебували на блокадній території колишнього Ленінграда, подають роботодавцю відповідні документи, які містять необхідні відомості про факт перебування на блокадній території колишнього Ленінграда.

Таким чином, отримавши відповідну заяву та підтверджуючі документи від платника податків, податковий агент має право застосувати податкову пільгу.

Податковий агент повинен сплачувати ПДФО до бюджету щомісячно в терміни, встановлені для місячного податкового періоду. При цьому доходи у вигляді відсотків остаточно оподатковуються податковим агентом при їхньому нарахуванні. Тобто податок має бути

сплачений, незалежно від фактичного отримання доходів фізичною особою.

Звільняються від оподаткування доходів у вигляді відсотків на поточні банківські рахунки, за якими на користь фізичних осіб здійснюються лише виплати зарплати, пенсій, стипендій, соціальної допомоги та інших передбачених законом соціальних виплат. Відповідно до пп. 165.1.41 ст. 165 ПК України такі доходи, як і раніше, звільняються від оподаткування.

Відповідно до п. 176.2 ст. 176 Податкового кодексу України податковий агент зобов'язаний подавати в терміни, встановлені Податковим кодексом України для податкового кварталу, податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку в контролюючий орган за місцем свого розташування.

Порядок заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 21.01.2014 № 49, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 05.02.2014 за № 228/25005.

Наступним етапом процедури є сплата (перерахування) податку до бюджету, що передбачено ст. 168 ПК України, згідно з якою податок, утриманий з доходів платників податку, підлягає зарахуванню до бюджету згідно з нормами Бюджетного кодексу України (далі – БК України) [119].

До доходів загального фонду Державного бюджету України належить, зокрема, податок на доходи фізичних осіб, згідно з ПК України, в розмірі 25 % на відповідній території України (крім території

міст Київ та Севастополь) та в розмірі 60 % – на території міста Київ (п. 29.2 ст. 29 БК України) [119].

До доходів загального фонду бюджетів міст Автономної Республіки Крим республіканського та обласного значення, міст Київ та Севастополь, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, які створюються відповідно до закону і перспективного плану формування територіальних громад, належать у тому числі 60 відсотків податку на доходи фізичних осіб (крім податку на доходи фізичних осіб, визначеного пунктом 11 частини другої ст. 29 БК України), який сплачується (перераховується), згідно з Податковим кодексом України, на відповідній території (крім території міст Київ та Севастополь) (п. 64.1 ст. 64 БК України) [119].

Відповідно до п. 66.1 ст. 66 Бюджетного кодексу України до доходів загального фонду бюджету Автономної Республіки Крим та обласних бюджетів, зокрема, належить 15 % податку на доходи фізичних осіб (крім податку, визначеного пунктом 11 частини другої статті 29 цього кодексу), який сплачується (перераховується), згідно з ПК України, на відповідній території.

Відповідно, з 1 січня 2016 року зарахування податку на доходи фізичних осіб на територіях України (в областях) до місцевих бюджетів проводиться у розмірі 75 %, по м. Київ – 40 %, до державного бюджету, відповідно, 25 і 60 % [119].

При цьому, згідно з пп. 170.4.2 Податкового кодексу України, податкові агенти (банки, кредитні спілки), що нараховують доходи у вигляді відсотків, вказаних у пп. 170.4.1 ПК України, в податковому розрахунку, подання якого передбачене пп. «б» пункту 176.2 ПК України, повинні відображати загальну суму нарахованих у звітному податковому періоді доходів та загальну суму утриманого з них податку. При цьому в податковому розрахунку не вказується інформація про

суми окремого банківського вкладного (депозитного) або поточного рахунку, ощадного (депозитного) сертифіката, вкладу (депозиту) члена кредитного союзу в кредитному союзі, сумах нарахованих відсотків, а також відомості про фізичну особу – платника податку, якому нараховані такі доходи.

Таким чином, податкові агенти відображають загальну суму доходів, нарахованих у вигляді відсотків на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок; відсотки на вклад (депозит) у кредитних союзах; інші відсотки і суму нарахованого (утриманого) ПДФО у звітності за формою № 1ДФ.

Підвищення ефективності функціонування економіки України, її стабільність та конкурентоспроможність потребує проведення системної реформи податкового законодавства, оскільки податки забезпечують державу фінансовими ресурсами, необхідними для виконання нею своїх функцій. Податкова система є універсальним інструментом державного регулювання економічних, соціальних, інтеграційних, інвестиційних процесів і здатна врівноважувати інтереси держави та бізнесу, забезпечувати релевантний розподіл та перерозподіл валового національного продукту [120].

Податок на прибуток є найбільш складним і неоднозначним з усіх прямих податків, оскільки спрямований на вилучення частини чистого доходу суб'єктів господарювання. Існування прямопропорційної залежності між розміром прибутку і сумами податку знижує мотивацію виробників щодо об'єктивності визначення бази оподаткування, викликає процеси ухилень від сплати [121, с. 32–34].

Останнім часом практично повністю змінено коло платників податку на прибуток-резидентів. Також, відповідно до законів від 24.12.2015 № 909-VIII [122] та від 17.07.2015 № 652-VIII [123] визначено умови, за дотриманням яких неприбуткові підприємства, установи та

організації не є платниками податку на прибуток. Зазначені зміни уточнюють коло платників-резидентів, у яких виникають податкові зобов'язання щодо сплати означеного податку.

Ставка податку на прибуток зменшилася з 23 до 18 % (хоча планувалося з 2014 року знизити її до 16 %). Скасовано ставку 5 % для суб'єктів ІТ-індустрії. Без пільгової ставки залишилися суб'єкти пріоритетних галузей економіки. Проте для окремих видів діяльності, зокрема страхової та букмекерської, податок на прибуток доповнений податком на дохід. На нашу думку, зниження податкової ставки при розширенні бази оподаткування не є стимулюючим чинником, оскільки в результаті розмір нарахованого податку буде більшим.

У країнах Європи сформувалася тенденція поступового зниження ставки податку на прибуток. Вона в середньому становить близько 22 %, тоді як ще декілька років тому перевищувала 30 %. Рівень ставки податку на прибуток в Україні станом на 2016 рік становить 18 %. Існують країни, де ставка податку на прибуток значно вища, ніж в Україні. В Європі лідером за розміром податку на прибуток є Франція – 38 %, у Бельгії – 34 %, в Італії – 31,4 %, у Німеччині – 29,6 %. Високі ставки податку притаманні країнам з усталеною економічною моделлю [124].

Відбулися зміни у порядку подання податкової декларації. Відповідно до запровадженого ранжування платників податків, серед яких можна виділити чотири основні групи (новостворені платники податку; виробники сільськогосподарської продукції; платники податку, у яких річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 мільйонів гривень, та платники, річний дохід яких перевищує 20 млн грн), податкові періоди нині є різними: для перших трьох груп

встановлено річний податковий (звітний) період, а для останньої – податковими (звітними) періодами для податку на прибуток вважаються календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік, а декларація заповнюється наростаючим підсумком [120].

Запровадження та зміна майже щороку правил оподаткування податком на прибуток не надає можливості суб'єктам господарювання детально вивчити та правильно застосовувати у своїй діяльності норми податкового законодавства.

Податкова звітність з податку на прибуток у багатьох країнах ЄС подається один раз на рік (Великобританія, Чехія). Проте в Україні кількість звітних періодів значно більша. Унаслідок цього платник податку витрачає більше часу на справляння податків [125].

У деяких Європейських країнах (Швеція, Великобританія, Данія) застосовується Єдиний рахунок – це система сплати податків, що є найбільш ефективною, некорумпованою і простою у використанні. Вона надає змогу платникам податків сплатити кошти за всіма податками та зборами одним платіжним документом і абсолютно запобігає виникненню помилок при перерахуванні коштів. Одночасно податкові органи бачать реальний стан розрахунків платників податків. Тому не може виникнути ситуація, коли у одного платника податків одночасно за одним податком обліковується переплата, а за іншим – податковий борг. У зазначених країнах платники податків вважають таке нововведення найвагомим досягненням податкових органів, що значно налагодило взаємовідносини з податковими органами, скоротило бюрократичні процедури і витрати, пов'язані зі сплатою податків. Багато країн в ЄС почали застосовувати подібну систему податкових платежів, зокрема, за останні роки Єдиний рахунок для сплати податків запроваджено також у Бельгії [125].

Відразу відмітимо, що правовий статус податкових агентів з податку на прибуток як прямого податку, відрізняється від статусу цих же агентів з непрямих податків, наприклад ПДВ та акцизного податку.

Основна відмінність полягає у тому, що податок на прибуток – це прямий податок, тобто він утримується за рахунок виплачуваного доходу. З огляду на це платник податку на прибуток виступає як податковий агент лише у випадках, передбачених законом.

У відносинах, в яких здійснювалися посередницькі функції податкових агентів податку на прибуток раніше чинному Закону СРСР від 14 липня 1990 року № 1560-1 «Про податок з підприємств, об'єднань і організацій», передбачалося виконання обов'язків податковими агентами підприємствами або організаціями, які виплачували дохід іноземній юридичній особі (ст. 32 Закону СРСР) [126].

Щодо оподаткування прибутку підприємств, то до початку дії Податкового кодексу України питання правового статусу податкових агентів з цього виду податку в законодавстві окремо не визначалося. Проте це не означає, що окремі суб'єкти оподаткування не виконували їхніх функцій.

Це можна стверджувати тому, що визначення господарської діяльності подане у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» [127]. Зокрема, це будь-яка діяльність особи безпосередньо через свої постійні представництва, філіали, відділення, інші відокремлені підрозділи, а також через довірену особу, агента або будь-яку іншу особу, яка діє від імені та на користь першої особи.

Тобто одна із форм участі суб'єкта оподаткування в господарській діяльності – це діяльність через агентів або довірених осіб. При цьому, відповідно до пп. 2.1.2 зазначеного закону, платниками податків з числа нерезидентів є фізичні чи юридичні особи, створені у будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи з

джерелом їхнього походження з України. Такими випадками у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» [127] передбачалась виплата доходів нерезидентам та учасникам господарських товариств.

У ст. 136 Податкового кодексу України зазначено, що базова (основна) ставка податку становить 18 %, у п. 136.2 під час провадження страхової діяльності юридичних осіб – резидентів одночасно із ставкою податку на прибуток, за визначеною, ставки податку на дохід встановлюються у таких розмірах:

- 3 % за договорами страхування від об'єкта оподаткування, що визначається у підпункті 141.1.2 пункті 141.1 статті 141ПК України;

- 0 % за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії.

Ставки 0, 4, 6, 12, 15 і 20 відсотків застосовуються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їхнього походження з України під час провадження букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно із ставкою податку на прибуток, визначається ставка податку на дохід встановлюється у розмірі:

- 10 % від доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів;

- 18 % від доходу, отриманого від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю.

Під час провадження діяльності з випуску та проведення лотерей встановлюється ставка податку на дохід від суми доходів у розмірі 30 відсотків [9].

Особливості оподаткування нерезидентів відповідно до п. 141.4.1 Податкового кодексу України: доходи, отримані нерезидентом із джерелом їхнього походження з України, оподатковуються, такими доходами: а) відсотки, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, зокрема відсотки за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом; б) дивіденди, які сплачуються резидентом; в) роялті; г) фрахт та доходи від інжинірингу; г) лізингова/орендна плата, що вноситься резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента – лізингодавця / орендодавця за договорами оперативного лізингу / оренди; д) доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту, зокрема майна постійного представництва нерезидента; е) прибуток від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав, визначених відповідно до цього розділу; є) доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України; ж) винагорода за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України; з) брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів стосовно брокерських, комісійних або агентських послуг, наданих нерезидентом або його постійним представництвом на території України на користь резидентів; и) внески та премії на страхування або перестраховання ризиків в Україні (зокрема, страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків за межами України; і) доходи,

одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення лотереї); і) доходи у вигляді благодійних внесків та пожертвувань на користь нерезидентів; й) інші доходи від провадження нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України, крім доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту від такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення [9].

Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (зокрема, на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів за ставкою в розмірі 15 %.

Не підлягають оподаткуванню податковим агентом доходи, отримані нерезидентами, у вигляді відсотків або доходу (дисконту) на державні цінні папери, продані (розміщені) нерезидентам за межами території України через уповноважених агентів – нерезидентів, або відсотків, сплачених нерезидентам за отримані Україною позики (кредити або державні зовнішні запозичення), які відображаються у Державному бюджеті України чи кошторисі Національного банку України [9].

Сума фрахту (пп. 160.5 Податкового кодексу України), що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту, оподатковується за ставкою 6 % у джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів.

Страховики (інші резиденти), які здійснюють виплати у межах договорів страхування або перестрахування ризиків (зокрема, страхування життя) на користь нерезидентів, зобов'язані оподатковувати суми такого страхування або перестрахування таким чином:

– при укладанні договорів страхування або перестрахування ризику безпосередньо із страховиками та перестраховиками-нерезидентами, рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, установленим спеціально уповноваженим органом виконавчої влади у сфері регулювання ринків фінансових послуг (у тому числі через або за посередництвом перестрахових брокерів, які в порядку, визначеному таким уповноваженим органом, підтверджують, що перестрахування здійснено у перестраховика, рейтинг фінансової надійності (стійкості) якого відповідає вимогам, установленим зазначеним уповноваженим органом), а також при укладанні договорів перестрахування з обов'язкового страхування цивільної відповідальності оператора ядерної установки за шкоду, яка може бути заподіяна внаслідок ядерного інциденту, – за ставкою 0 % [9];

– в інших випадках – за ставкою 12 % від суми таких виплат за власний рахунок у момент здійснення перерахування таких виплат [9].

Резиденти, які здійснюють виплати нерезидентам від наданих рекламних послуг на території України, сплачують податок за ставкою 20 % від суми таких виплат за власний рахунок [9].

Суми прибутків нерезидентів, які здійснюють свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються у загальному порядку. При цьому таке постійне представництво прирівнюється з метою оподаткування до платника податку, який здійснює свою діяльність незалежно від такого нерезидента.

Резиденти, які надають агентські, довірчі, комісійні та інші подібні послуги з продажу чи придбання товарів (робіт, послуг) за

рахунок і на користь нерезидента (включаючи укладання договорів з іншими резидентами від імені і на користь нерезидента), утримують і перераховують до відповідного бюджету податок з доходу, одержаного таким нерезидентом із джерел в Україні, визначений у порядку, передбаченому для оподаткування прибутків нерезидентів, що здійснюють свою діяльність на території України через постійне представництво. При цьому такі резиденти не підлягають додатковій реєстрації у податкових органах як платники податку на прибуток [9].

У Податковому кодексі України визначено доходи, отримані нерезидентом із джерелом їхнього походження з України, які оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними статтею 160.

Під час податкової реформи принциповою зміною оподаткування доходів нерезидентів є не перелік доходів, з яких податковим агентом утримуються податки, а ставки цього податку.

Разом з тим податковий агент повинен з прибутків нерезидентів, отриманих у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань, нараховувати та вносити до бюджету податки, що оподатковуються за ставкою 16 % з 1 січня 2014 року, з 1 квітня 2011 року до 31 грудня 2011 року включно – 23 %; з 1 січня 2012 року до 31 грудня 2012 року включно – 21 %, з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2013 року включно – 19 %, з 1 січня 2015 року і на сьогодні – 18 %.

Податковий агент (резидент або постійне представництво нерезидента) несе відповідальність за повне та своєчасне нарахування та внесення до бюджету податків, утриманих під час виплати нерезиденту доходів від володіння процентними або безпроцентними (дисконтними) цінними паперами [9].

Згадування про податкових агентів містилося в Законі України «Про податок на додану вартість» [25], ст. 1 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» [27].

У листі від 27.03.07 № 6035/7/16-1517-26 щодо визначення об'єкта оподаткування податком на додану вартість при наданні нерезиденту послуг, Законі України «Про податок на додану вартість» повідомлялося таке:

відповідно до п. 6.5, якщо послуги надаються нерезидентом, який не має постійного представництва, покупець послуг виступає як податковий агент такого нерезидента [25].

Згідно з п. 10.1 при наданні послуг нерезидентом, у якого відсутнє постійне представництво, особою, відповідальною за нарахування, утримання й сплату (перерахування) податку в бюджет, є особа, що одержує такі послуги [25].

Відповідно до пп. 3.1.1 Закону України «Про податок на додану вартість» операції з поставки послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України, є об'єктом оподаткування податком на додану вартість.

Відповідно до загального правила для визначення місця поставки послуг, установленого пунктом 6.5 закону, місцем поставки вважається місце, де особа, що надає послугу, зареєстрована платником цього податку [25].

При цьому місцем поставки послуг є місце реєстрації покупця або його постійного представництва, а за відсутності такого місця реєстрації – місце постійної адреси або постійного проживання, у випадку якщо покупці, яким надаються такі послуги, проживають за межами митної території України [25].

З урахуванням того, що Закон України «Про податок на додану вартість» не містив визначення терміна «постійне представництво»,

однак у пункті 1.15 зазначалося, що терміни використовуються у значеннях, які визначені законами з питань оподаткування або іншими законами, у частині, що не суперечив цьому закону й іншим законам з питань оподаткування, можна стверджувати, що місцем поставки послуг нерезиденту, що має представництво на території України, зареєстроване як платник податку на додану вартість, у тому числі послуг, визначених у підпункті 6.5 Закону України «Про податок на додану вартість», була митна територія України, і операції щодо надання таких послуг, відповідно, є об'єктом оподаткування на додану вартість.

Разом з тим у консультаціях, Наукового вісника податкової служби України № 16/2007, зроблено прямо протилежний висновок: послуги, надавані безпосередньо за межами митної території України, не підпадають під чинність Закону України «Про податок на додану вартість».

Тобто податковий агент, яким виступало постійне представництво нерезидента, або сам нерезидент, який надавав послуги резиденту, знаходився у невизначеній ситуації: оподатковувати чи не оподатковувати надані собою ж послуги?

Причина – була прогалина у законі.

Тому за дії Закону України «Про податок на додану вартість» існувала певна невизначеність, не цілком було зрозуміло, як співвідносяться поняття «місце надання послуг» з пп. 3.1.1 Закону України «Про податок на додану вартість» і «місце поставки послуг» з п. 6.5 цього ж закону[25].

Проведемо аналіз функцій податкового агента при нарахуванні та сплаті податку на додану вартість.

Як вдало описує платника податку на додану вартість М. П. Кучерявенко, це особа, зобов'язана здійснювати утримання й

внесення до бюджету податку, що сплачує покупець або особа, що ввозить (пересилає) товари на митну територію України [85, с. 362].

Інші дослідники більш стисло описують платника податку на додану вартість – має право на вирахування податку, сплаченого постачальником [128, с. 398], звичайно, автори розглядають весь механізм нарахування, утримання та внесення коштів до бюджету, але не наголошують про особливу участь у цих відносинах податкових агентів.

Тому хотілось б наголосити, що основним завданням податкового агента при сплаті податку на додану вартість, відповідно до норм законодавства, є забезпечення ним вчасного та повного надходження грошових коштів у формі податку на додану вартість до бюджету держави. У цьому випадку функції податкового агента прирівнюються до функцій платника податків. До такого висновку можна дійти у результаті аналізу визначення та природи податкового зобов'язання, поданого у пп. 14.1.156 Податкового кодексу України. Зокрема, податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків, зокрема податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством України [9]. Це зобов'язання може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента.

Підтвердженням цього положення і є пп. 17.1.2 Податкового кодексу України, який зазначає, що платник податку має право представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника, та пп. 18.2 Податкового кодексу України, в якому передбачено, що податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки для платників податків [9].

Оскільки, як відомо, платники ПДВ поділяються на реальних і формальних (за критерієм поділу обов'язку фактичного внесення до бюджету), то можна стверджувати, що функції податкового агента виконують усі особи, крім осіб, які імпортують і безпосередньо вносять податок на митниці.

У Податковому кодексі України пп. 180.2 ст. 180 зазначено, що особою, яка відповідає за нарахування та сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їхніми постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є утримувач послуг.

Так, відповідно до пп. 185.1 статті 185 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування є операції платників податку з: а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 цього кодексу, у тому числі операції з передачі прав власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю; б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України [9].

Місцем постачання товарів є: а) фактичне місцезнаходження товарів на момент їхнього постачання (крім випадків, передбачених у пп. «б» п. 186.1 Податкового кодексу України); б) місце, де товари перебувають на час початку їхнього перевезення або пересилання, у разі якщо товари перевозяться або пересилаються продавцем, покупцем чи третьою особою; в) місце, де провадиться складання, монтаж чи встановлення, у разі якщо товари складаються, монтуються або встановлюються продавцем або від його імені.

Відповідно до пп. 186.2.1 статті 186 зазначено, що місцем постачання послуг є місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном, а саме:

а) послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг;

б) послуг із проведенням експертизи та оцінки рухомого майна;

в) послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання;

г) послуг із виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном [9].

Відповідно до пп. 186.2.2 – фактичне місцезнаходження нерухомого майна, у тому числі що будується, для тих послуг, які пов'язані з нерухомим майном:

а) послуг агентств нерухомості;

б) послуг з підготовки та проведення будівельних робіт;

в) інших послуг за місцезнаходженням нерухомого майна, у тому числі що будується [9].

При цьому потрібно урахувати, що, відповідно до пп. 196.1.14 ст. 196 Податкового кодексу України, не є об'єктом оподаткування операції з постачанням послуг, визначених у підпункті «в» пункту 186.3, а саме: рекламні послуги; консультації, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські та інші подібні послуги консультативного характеру, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, зокрема з використанням комп'ютерних систем, тощо.

Окрему функцію податкового агента виконує особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи, яка повинна, відповідно до пп. 4 п. 180.1 Податкового кодексу України реєструватися платником ПДВ обов'язково, оскільки для цілей оподаткування дві чи більше особи, які здійснюють спільну діяльність без утворення юридичної особи, вважається окремою особою у межах такої діяльності [9].

Облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку.

Для цілей оподаткування господарські відносини між учасниками спільної діяльності прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів.

З метою оподаткування передача результатів виконаних робіт, наданих послуг платнику податку уповноваженому, згідно з договором, вести облік результатів спільної діяльності без утворення юридичної особи, а також їхнього повернення таким платником податку після закінчення спільної діяльності є постачанням послуг відповідно до пп. 14.1.185 Податкового кодексу України.

Таким чином, особа, яка уповноважена здійснювати облік спільної діяльності одночасно, є і фактичним, і реальним платником ПДВ (податковим агентом).

Особливо яскраво виявляється податково-агентські функції платника ПДВ у випадку отримання ним послуг від нерезидента.

Так, відповідно до пп. 187.8 Податкового кодексу України загальним правилом є положення про те, що датою виконання податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення. А

датою виконання податкових зобов'язань за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є територія України, є дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг або дата оформлення документа, що свідчить про факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій раніше.

Для випадку постачання послуг нерезидентом пп. 190.2 статті 190 передбачено, що для послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включається в національну валюту за валютним курсом Національного банку України на дату виконання податкових зобов'язань. У разі отримання послуг від нерезидентів без їхньої оплати база оподаткування визначається виходячи із звичайних цін на такі послуги без урахування податку.

Отже, особа, яка отримує послуги від нерезидента, є його податковим агентом.

Підсумовуючи викладене щодо сутності функцій податкових агентів при сплаті ПДВ, відмітимо таке:

1. Оскільки платники ПДВ за своєю юридичною природою поділяються на фактичні та формальні, будь-який платник ПДВ набуває правового статусу, який поєднує у собі і платника ПДВ, і його податкового агента.

2. Особливими випадками податкових агентів є особи, які отримують послуги від нерезидентів та особи, що ведуть облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи.

3. Порядок нарахування ПДВ податковими агентами визначається місцем постачання товарів чи послуг, базою оподаткування та моментом виникнення податкових зобов'язань.

Новелою для податкової системи України є військовий збір. За роки незалежності такий збір не вводився, оскільки не було необхідності. Ставка збору становить 1,5 % об'єкта оподаткування.

Законом України № 1621 підрозділ 10 розділу XX Перехідних положень Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями доповнено пунктом 16¹, яким тимчасово встановлено військовий збір, який діє до сьогодні.

Водночас Законом України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», який набрав чинності з 01.01.2015, оподаткування військовим збором подовжено до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних сил України [129].

Платниками збору є:

- фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їхнього походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їхнього походження в Україні;
- податковий агент.

Сплата військового збору проводиться податковим агентом та фізичною особою за себе.

Об'єктом оподаткування військовим збором та процедура утримання, нарахування та перерахування військового збору податковим агентом прирівнюється до процедури ПДФО.

Якщо податковий агент нараховує, але не виплачує (не надає) платнику податку дохід, то військовий збір, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені ПК України для місячного

податкового періоду (як для ПДФО), тобто не пізніше 30 календарних днів, наступних за місяцем нарахування доходу.

Суми військового збору, нараховані уповноваженим відокремленим підрозділом, перераховуються до відповідного бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

У разі зміни місця знаходження, пов'язаного зі зміною адміністративного району, суб'єкт господарювання до закінчення поточного бюджетного року подає звітність та сплачує військовий збір за попереднім місцезнаходженням.

Доходи нерезидента (відповідно до п. 163.2 ПК України):

– загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;

– доходи з джерела їхнього походження в Україні, які оподатковуються при їхньому нарахуванні (виплаті, наданні).

Судячи з п. 164.2 ПК України, в якому вказані доходи, які включаються в загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, обкладенню військовим збором підлягають не тільки зарплата і суми винагород та інших виплат (наприклад, нарахованих (виплачених) платнику податків відповідно з умовами цивільно-правового договору), а доходи від продажу об'єктів майнових чи немайнових прав, у тому числі роялті, доходи від операцій з майном (враховуючи статті 172–173 ПК України), доходи від надання в оренду або суборенду (лізинг) майна, переважна більшість пасивних доходів (дивіденди, відсотки), доходи у вигляді вигахів, призів та ін.

Не обкладається військовим збором:

1) суми допомоги з вагітності та пологів, винагород і страхових виплат, отриманих платником податків з бюджетів і фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

- 2) грошові кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування і медичне обслуговування платнику податків;
- 3) допомоги на поховання в розмірах, вказаних у пп. 165.1.22 ПК України;
- 4) стипендії;
- 5) основна сума поворотної фінансової допомоги;
- 6) вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування;
- 7) вартість подарунків, якщо їхня ціна не перевищує 50 % однієї мінімальної зарплати;
- 8) сума (вартість) благодійної допомоги.

Згідно з п. 170.7 Податкового кодексу України не включається в загальний місячний або річний оподатковуваний дохід платника податку благодійна, зокрема гуманітарна, допомога, яка відповідає визначеним критеріям. Тобто всі види благодійної та гуманітарної допомоги, що не обкладаються ПДФО, не повинні обкладатися і військовим збором.

Підсумовуючи викладене, варто відмітити, що функції податкового агента при загальному податковому режимі полягають у нарахуванні, утриманні із джерел виплати та перерахування податків до бюджету, а також звітуванні до контролюючих органів за кожним окремим податком та в розрізі платників податків.

2.2. Особливості діяльності податкових агентів у спеціальних режимах

Малі підприємства сприяють пропорційному розвитку економіки шляхом зростання конкуренції, створенню додаткових робочих місць, швидкому насиченню ринку товарами і послугами. За період розвитку

малого підприємництва в Україні відбулися значні зміни в кількісному та якісному складі підприємницьких структур, в економічних і правових умовах, державній політиці розвитку малого та середнього бізнесу. Мале підприємництво як самостійне соціально-економічне явище існує в Україні більше двох десятиліть, тоді як у розвинених економічних системах воно є невід'ємною складовою сучасної економіки змішаного типу вже протягом двох століть [130, с. 241].

Роль і місце малих підприємств у національній економіці найкраще пояснюються з позицій їхнього вагомого внеску у формування конкурентного середовища, надання ринковій економіці гнучкості, оперативності в реагуванні на зміни кон'юнктури ринку, особливо в умовах швидкої індивідуалізації та диференціації споживчого попиту, зростання номенклатури товарів та послуг. Невеликий обсяг виробництва й обмежені ресурси змушують малі підприємства швидко пристосовуватися до нових умов.

Необхідність існування спеціальних податкових режимів зумовлена тим, що вони використовуються, 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.

З метою сприяння розвитку малого бізнесу з 1999 р. в Україні запроваджено спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва. Плюсів і мінусів цієї системи, що залежить від умов здійснення підприємницької діяльності, господарських операцій та від величини його доходів, досить багато. Питання спрощеної системи оподаткування одне з найважливіших для суб'єктів малого підприємництва та держави, оскільки у зовнішньоекономічному просторі необхідно забезпечити стабільний

економічний розвиток малого підприємництва як одного з важливих елементів у ринковій системі [130, с. 247].

Спрощена система оподаткування – спеціальний податковий режим, запроваджений для зниження податкового навантаження та стимулювання малого підприємництва в Україні. Спрощена система оподаткування значно легша з точки зору ведення бухгалтерського обліку, хоча має ряд обмежень. Так, існує список дозволених для цієї системи оподаткування видів діяльності. Крім того, існують обмеження припустимого об'єму доходу та кількості найманих робітників. За весь час існування застосовувати спрощену систему оподаткування могли як фізичні особи-підприємці, так і юридичні особи [131].

Податкове законодавство України спрощену систему оподаткування відносить до спеціальних податкових режимів.

Теоретичні та практичні аспекти дослідження спеціальних податкових режимів останнім часом здійснювали такі науковці, як: Ю. Боднарук [132], Л. Касьяненко [133], І. Криницький [134], М. Кучерявенко [135], О. Мінаєва [136], С. Сарана [137], В. Теремецький [103]. Особливу увагу вчених привертала поняття, види спеціальних податкових режимів, їхня характеристика, однак за межами наукових досліджень залишились питання діяльності податкових агентів у спеціальних податкових режимах.

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.

Елементи системи належним чином функціонують лише тоді, коли між ними формуються зв'язки сумісності, взаємоузгодженості, відповідності. Системоутворюючими чинниками при побудові

спрощеної системи оподаткування виступають саме принципи оподаткування. Побудова спрощеної системи оподаткування, відповідно до цих принципів, потребує вмілого комбінування елементів системи з різним ступенем еластичності, з різною властивістю щодо можливостей суб'єктів господарювання, а також реалізації принципів економічної ефективності та справедливості. Реалізація спрощеною системою оподаткування певної сукупності загальних та особливих принципів оподаткування надає їй неповторності.

Розглядаючи принципи спрощеної системи оподаткування, варто зазначити, що вони, будучи складовими принципів оподаткування, формуються на їхній основі. Відповідно, дослідження принципів спрощеної системи оподаткування необхідно розпочинати з принципів оподаткування.

Принципи права і принципи законодавства вчені відносять до першооснови факторів, на яких базується право в цілому. У перекладі з латинської принцип означає першооснову будь-якого явища, вихідні, відправні положення. Принципи права – це основні ключові ідеї, що визначають і виражають його сутність [138, с. 122].

Найпоширенішим у науковій літературі до формування принципів оподаткування є підхід Адама Сміта, вчений сформулював чотири основних, які стали класичними, принципи оподаткування, бажаних у будь-якій системі економіки:

1. Піддані держави повинні брати участь в утриманні уряду відповідно до доходу, яким вони користуються під заступництвом і захистом держави. Дотримання цього положення або нехтування ним призводить до так званої рівності або нерівності оподаткування.

2. Податок, який зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, повинен бути точно визначений (строк сплати, спосіб платежу, сума платежу).

3. Кожен податок повинен стягуватися тим способом або в той час, коли платнику найзручніше оплатити його.

4. Кожен податок має бути так задуманий і розроблений, щоб він брав і утримував із кишені народу якомога менше понад те, що він приносить скарбниці держави. (Податок може брати й утримувати з кишені народу набагато більше, ніж він приносить скарбниці, якщо, наприклад, його збір вимагає такої армії чиновників, платню яких поглинатиме значна частина суми, яку приносить податок) [139, с. 588–603].

Систему сучасних принципів оподаткування запропонувала у своєму дисертаційному дослідженні О. С. Башняк. Вчена вважає, що принципи оподаткування поділяються на: а) загальні принципи оподаткування: міжгалузеві; галузеві; б) спеціальні (інституційні) принципи оподаткування: принципи податкового права; принципи податку; в) принципи побудови податкової системи; г) принципи податкового законодавства; д) принципи адміністрування податків [140, с. 12].

Здійснюючи аналіз загальних та спеціальних принципів оподаткування, що є основоположними для спеціальних режимів, до загальних принципів необхідно віднести: принцип законності – податок може встановлюватися, змінюватися або скасовуватися лише шляхом прийняття закону. Конституція України прямо вказує на законодавчу форму встановлення податків. Так, у ч. 2 п. 1 ст. 92 зазначається, що тільки законами України встановлюються «...система оподаткування, податки, збори та інше; цей принцип безпосередньо пов'язаний з принципом недоторканності приватної власності і принципом свободи особистості, оскільки оподаткування – це відчуження приватної власності особи, яка в демократичному суспільстві може здійснюватися тільки за згодою особи, вираженої в цьому випадку через

представництво її інтересів у парламенті».

Податковим кодексом України визначено обов'язкові елементи оподаткування: об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, строки сплати податку та факультативний – податкова пільга.

Принцип рівності платників податків перед законом полягає у можливості кожного застосовувати податкові пільги та оптимально вигідну систему оподаткування, за умови відповідності вимогам законодавства, а також передбачає єдину систему застосування заходів податкового примусу у випадку порушення норм податкового законодавства. Як зазначає професор Д. В. Вінницький, рівність у сфері оподаткування не означає повне ототожнення правового статусу. Принцип рівності передбачає лише недопустимість встановлення законом необґрунтованих відмінностей у правовому положенні [141, с. 33–37].

Логічним продовженням цього принципу є принцип доступності, який слід розглядати як конституційний принцип захисту прав і законних інтересів платників податків, як гарантію швидкого й ефективного механізму реалізації їхніх прав.

Сутність принципу доступності виражається у відсутності надмірних, необґрунтованих правових і практичних перешкод для реалізації та захисту прав платників податків, а також виконання податкових обов'язків.

Принцип економічності та доцільності варто розглядати як основу ефективного функціонування податкових режимів, кожен суб'єкт податкового права зі своєї сторони повинен виконувати свої обов'язки найбільш економічним чином, тобто з найменшими витратами, цьому має сприяти спрощений бухгалтерський облік, продумані контрольні податкові процедури тощо. У теорії податкового права прийнято виокремлювати дві функції цього принципу. По-перше, справляння

податків має самооплачуватись. Немає сенсу вводити податок, витрати на справляння якого перевищуватимуть суму всього податку. По-друге, при встановленні нового податку необхідно враховувати економічні наслідки для всієї економіки [142, с. 47–48].

Спеціальними принципами у спеціальних податкових режимах необхідно визначити: принцип заміни одним податком декількох податків, так сплата єдиного податку здійснює заміну сплати окремих податків і зборів, а саме:

1) податку на прибуток підприємств;

2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої – третьої групи (фізичної особи);

3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали відсоткову ставку єдиного податку для платників третьої групи, визначену у розмірі: а) 3 % доходу – у разі сплати податку на додану вартість згідно з ПК України; б) 5 % доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку, а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи;

4) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої – третьої груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

5) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи [9].

Принцип паралельної дії загального податкового режиму та спеціального податкового режиму полягає у можливості платника податків обирати відсоткову ставку єдиного податку для платників третьої групи, визначену у розмірі: а) 3 % доходу – у разі сплати податку на додану вартість згідно з ПК України; б) 5 % доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку, а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи.

Принцип максимального обліку господарської діяльності суб'єктів, які використовують спеціальний режим, прослідковується в нормах податкового законодавства щодо: 1) реєстрації платників єдиного податку; 2) в обліку доходів. Так, платники єдиного податку першої і другої груп та платники єдиного податку третьої групи (фізичні особи – підприємці), які не є платниками податку на додану вартість, ведуть Книгу обліку доходів шляхом щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів. Зазначена книга підлягає реєстрації в контролюючих органах за місцем обліку, у разі обрання способу ведення Книги у паперовому вигляді.

Платники єдиного податку третьої групи (фізичні особи – підприємці), які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік доходів і витрат за формою та в порядку, що встановлені центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Для реєстрації Книги обліку доходів та витрат такі платники єдиного податку подають до контролюючого органу за місцем обліку примірник Книги.

Платники єдиного податку третьої групи (юридичні особи) використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів і витрат та обраховують об'єкт оподаткування за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Таким чином, кожна група платників єдиного податку має свою систему бухгалтерських реєстрів ведення обліку, що видається не досить вдалим, зважаючи на можливість платника податків переходити з однієї групи платників в іншу. Вважаємо, що уніфікація зазначених документів усуне незручності, які виникають у таких випадках, що сприятиме реалізації принципу оптимізації системи обліку та звітності.

Принцип винятковості застосування спеціальних податкових режимів характеризується тим, що законодавством запропоновано вичерпний перелік умов переходу на спеціальні податкові режими, також визначено види діяльності, галузі і категорії платників податків шляхом виключення. Податковий кодекс України визначає: перелік видів діяльності, за якими суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці) не можуть бути платниками єдиного податку першої – третьої груп, наприклад діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора); обмін іноземної валюти; виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів у ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин); видобуток, виробництво, реалізація дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння); видобуток, реалізація корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення тощо.

Варто акцентувати увагу також на принципі пріоритетності та вибірковості, що визначає коло суб'єктів, які наділяються правами

використовувати спеціальні податкові режими, залежить від певного виду діяльності, галузі, а також категорії платника податків.

Аналіз норм Податкового кодексу України щодо системи функціонування спрощених податкових режимів надає можливість констатувати, що виконують функції податкового агента щодо податку на доходи фізичних осіб платники єдиного податку другої, третьої та четвертої групи, щодо першої групи, то законодавством не передбачено використання такими суб'єктами праці найманих осіб.

Платник єдиного податку виплачує своїм найманим працівникам заробітну плату. Із суми зарплати і працівник, і роботодавець зобов'язані сплатити державі певну частку у вигляді єдиного соціального внеску, який не входить до системи оподаткування (однак його адміністрування здійснюється відповідно до Податкового кодексу України) та податку на доходи фізичних осіб. Роботодавець (платник єдиного податку), відповідно до пункту 5 статті 8 Закону України від 08.07.2010 № 2464-VI «Про ЄСВ», нараховує на заробітну плату суму єдиного соціального внеску в розмірі 22 % та ставку 8,41 % для працівників-інвалідів. Спеціальні ставки для підприємств та організацій, громадських організацій інвалідів – 5,5 %, а якщо організація всеукраїнська, то 5,3 %. Цю суму він сплачує за свій рахунок та перераховує до державного бюджету самостійно. Крім того, виконує функцію податкового агента з податку на доходи фізичних осіб та нараховує, утримує та перераховує податок за рахунок найманого працівника.

Тобто виходить ситуація, коли платник єдиного податку тимчасово розпоряджається грошима, які не є його власністю. Ці гроші є власністю найманих працівників. Фактично ці суми є витратами підприємця.

Податковий кодекс України не передбачає зменшення доходу платника єдиного податку, який він отримав на розрахунковий рахунок, готівкою або у безготівковій формі, на суму ПДФО, утриманого із заробітної плати працівників, а також нарахованого єдиного соціального внеску.

Отже, сума податків і зборів, утриманих (нарахованих) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій податкового агента, не є доходом платника, при цьому дохід платника єдиного податку не зменшується на суму податків і зборів, утриманих (нарахованих) під час здійснення ним функцій податкового агента.

Висновок до розділу 2

Розрізняють два види податкових режимів. Загальний податковий режим застосовується при оподаткуванні усіх платників податків, за винятком тих суб'єктів, на яких законодавець прямо розповсюджує спеціальний режим.

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.

Податковий агент повинен сплачувати ПДФО до бюджету щомісячно в терміни, встановлені для місячного податкового періоду. При цьому доходи у вигляді відсотків остаточно оподатковуються податковим агентом при їхньому нарахуванні. Тобто податок має бути сплачений, незалежно від фактичного отримання доходів фізичною особою.

Запровадження та зміна майже щороку правил оподаткування податком на прибуток не надає можливості суб'єктам господарювання детально вивчити та правильно застосовувати у своїй діяльності норми податкового законодавства.

Основна відмінність полягає у тому, що податок на прибуток – це прямий податок, тобто він утримується за рахунок виплачуваного доходу. З огляду на це платник податку на прибуток виступає як податковий агент лише у випадках, передбачених законом.

Таким чином, розглянувши питання функцій податкового агента в податкових режимах, визначено 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.

При справлянні того чи іншого податку (збору), учасником податкових правовідносин яких є податковий агент, то він є, по-перше, 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 оподаткованого 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.

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.

До загальних принципів спеціальних податкових режимів належать: 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.

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.

Система функціонування спрощених податкових режимів надає можливість констатувати, що виконують функції податкового агента щодо податку на доходи фізичних осіб платники єдиного податку другої, третьої та четвертої групи, щодо першої групи, то

законодавством не передбачено використання такими суб'єктами праці найманих осіб.

РОЗДІЛ 3. ПРОЦЕСУАЛЬНО-ПРОЦЕДУРНІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ АГЕНТІВ

3.1. Податкові спори, які виникають за участі податкового агента

Дослідження генези розвитку суспільства свідчить, що воно не обходилося без компромісів, і податкові конфлікти не є виключенням.

Не випадково у науковій літературі розглядаються теоретико-методологічні проблеми конфліктів взагалі та податкових зокрема. Податкові конфлікти виникають тоді, коли наявні порушення норм податкового права та відповідна реакція суб'єктів, чий інтереси стосуються даного правопорушення, або чий обов'язки, у силу законодавчо закріплених повноважень, входять контрольні функції.

Аналіз наукової літератури дозволяє виокремити два підходи до розуміння конфлікту, в широкому розумінні конфлікт визначається як зіткнення думок, сил [143, с. 23]. Інший підхід полягає в розумінні конфлікту як зіткнення протилежно спрямованих цілей, інтересів, позицій думок і поглядів опонентів або суб'єктів взаємодії. Згідно з цим поглядом під поняттям конфлікту розуміють найбільш гострий спосіб вирішення протиріч, що виникають в процесі взаємовідносин, та полягають в протидії суб'єктів конфлікту у зв'язку з різним розумінням свого власного блага [144, с. 10].

В юридичній енциклопедії поняття конфлікту розглядається як зіткнення, серйозна розбіжність, спір [145, с. 213].

В. А. Пригоцький зазначає, що податковий конфлікт – це теоретичне пояснення реального стану забезпечення рівно спрямованих фінансових інтересів держави та кожного конкретного її громадянина. Це латентний стан сприйняття платником фіскальної системи держави. У зв'язку із цим про податковий конфлікт можна говорити тільки у

контексті теоретико-правових засад діяльності податкових органів при вирішенні спорів загалом та адміністративно-податкових зокрема [146, с. 26].

Є. А. Усенко стверджує, що податковий конфлікт є передумовою податкового спору, його початковим елементом і рушійною силою [147, с. 25–30].

Поняття податковий спір не визначено на законодавчому рівні і теорії фінансового та податкового права. Категорія податковий спір в останні роки стала предметом комплексних досліджень, ряду вітчизняних науковців, зокрема: Л. Касьяненко [148], М. Кучерявенко [149], Т. Латковської [150], В. Пригоцького [146], В. Свириденко [151], В. Тильчика [152], Є. Усенко [147], Ф. Ярошенко [153] та інших.

Досліджуючи досудове врегулювання податкових спорів, В. Пригоцький вказує на те, що податковий спір – це юридична форма податкового конфлікту, що виявляється у конкретному протиріччі при регулюванні податкових відносин між відповідними суб'єктами права [146, с. 28].

Розглядаючи юридичний конфлікт, потрібно звернути увагу на його суб'єктів між якими виникають відносини протистояння, які згодом переходять в спір. Виходячи із розуміння конфлікту, можна стверджувати, що в юридичному конфлікті, як в правовому явищі, у якості сторін конфлікту, можуть брати участь і окремі особи (фізичні, юридичні). Цих суб'єктів можна розділити на дві групи: протидіючі сторони (зацікавлені), інші не усвідомлюючи мету та завдання конфлікту (незацікавлені).

Аналізуючи юридичний конфлікт у податковій сфері, можна сказати що він полягає в тому, що фіскальна спрямованість правосуб'єктності фіскальної служби вступає в протиріччя із зобов'язальною правосуб'єктністю платника податків (податковим

агентом), так як інтереси зазначених учасників податкового конфлікту діаметрально протилежні. Фіскальні органи представляють інтереси держави, платник податку – власні. При цьому мета діяльності держави як суспільного регулятора – агента всього суспільства, на сьогодні має доволі непереконливий вигляд. Податковий конфлікт відображає правову дійсність у сфері оподаткування.

Розглядаючи податковий конфлікт через правові відносини, можна стверджувати, що поведінка його суб'єктів свідомо спрямована на досягнення протилежних взаємовиключних інтересів і являє собою механізм реалізації суперечностей [151, с. 186].

У науковій літературі поширеною є точка зору, відповідно до якої причина виникнення податкових конфліктів полягає в нерівності суб'єктів податкових правовідносин – держави та платників податків. Так вчені визнають джерело конфлікту в тому, що платники податків мають лише обов'язки та користуються лише тими правами, що випливають із них. А держава в особі своїх державних органів вимагає виконання таких обов'язків, затверджуючи їх у законодавчому порядку [154, с. 177].

За допомогою податкових конфліктів можемо спостерігати за недосконалістю податкової системи, управлінської діяльності, колізійністю податкового законодавства.

Одним із визначальних чинників, що впливає на появу податкових конфліктів, є якість податкового законодавства. Наявність Податкового кодексу України не гарантує відсутність прогалин і колізій правових норм. Навпаки, постійна зміна умов оподаткування, хаотичне та раптове внесення змін до ПК України лише поглиблює проблему. Практика внесення змін до ПК України протягом останніх років наприкінці 2015 року привела до появи значної кількості норм, що не

узгоджуються між собою, суперечать основним засадам податкового законодавства, зокрема принципу стабільності [154, с. 177].

Твердження щодо відсутності прогалин у праві не раз піддавалось справедливій критиці. Одним із перших це питання порушив у своїй роботі, присвяченій визначенню юридичної природи прогалин права, відомий радянський вчений В.В. Лазарев [155, с. 93–97].

Варто погодитися з твердженнями вчених [156, 157], що неможливо побудувати правову систему, що мала би повну відсутність тих чи інших непогоджень між нормами права, а особливо в податковій сфері. На сьогодні таких систем права немає.

Захист публічного інтересу, як інтересу держави, призводить до того, що забезпечення надходження податкових коштів до бюджетів, часто має у результаті викривлене тлумачення суб'єктами податкових правовідносин своїх прав та обов'язків.

Конфлікт у сфері оподаткування не зводиться лише до традиційного протистояння двох сторін, держави та платника податків, він має й інші аспекти, зокрема «держава – податковий інспектор»; «податковий інспектор – платник податків»; «податковий інспектор – податкові агенти, банки, нотаріуси та ін.», а також «платник податків – платник податків». Враховуючи особливості оподаткування, зокрема непрямого оподаткування, від дій одного платника податку залежить можливість реалізації своїх прав іншим платником (наприклад, щодо оформлення податкових накладних, отримання права на бюджетне відшкодування тощо), тому таке протистояння спричиняє появу податкового конфлікту [154, с. 178].

Можна виокремити дві основні причини виникнення податкових конфліктів (спрів): прогалини закону; колізії правових норм, що регулюють відносини у сфері оподаткування.

У чинному податковому законодавстві України існує значна кількість прогалин, тобто відсутня певна кількість правових норм, що регламентують права податкового агента. Прогалини в законі особливо яскраво проявляються там, де існуючі норми передбачають необхідність певних дій, але не встановлюють порядок або послідовність, не визначають строки та інше.

Наприклад, прогалиною Податкового кодексу України є відсутність правових норм, що регулюють перехідні операції з одних на інші режими оподаткування. Інколи законодавець свідомо створює прогалину в законі: як приклад надання періоду часу для його вирішення або віддати його на розсуд контролюючого органу. При цьому у правозастосовному процесі прогалини права долаються за допомогою різних засобів, але не усуваються, що може зробити законодавець.

Прогалина в законі – це недолік, що потрібно виправити, інколи законодавець свідомо не намагається робити це.

Зокрема, О. Ф. Скакун визначає, що прогалина у праві – це повна або часткова відсутність у чинних нормативно – правових актах необхідних правових норм [156, с. 400]. При цьому вона зазначає, що ці прогалини не можна ототожнювати з помилкою в праві як результат неправильного оцінювання умов і вияву неправильної законодавчої волі для того, щоб усунути ці прогалини.

Сама по собі відсутність правової норми для вирішення того чи іншого спору може ще і не свідчити про наявність прогалини. Ознакою прогалини права є відсутність норм саме у сфері оподаткування, що підлягають обов'язковому регулюванню за допомогою спеціальних правових норм.

О. Б. Венгеров вказує на неможливість правозастосовувачу знайти відповідну норму унаслідок існування прогалини в законі. Законодавець може бути і неготовий до прийняття того або іншого

закону при тому, що суспільні відносини мають таку новизну і ступінь складності, що незрозуміло як, за допомогою яких правових засобів їх потрібно регулювати. Це об'єктивний фактор. До суб'єктивного фактора належать недосконалість законодавства, відсутність належної законодавчої техніки та інше [158, с. 267].

Існує і інша точка зору, і прихильником її є Є. В. Васьковський [159, с. 171], що стверджує наступне, прогалина у праві виражається в повній або частковій неврегульованості суспільних відносин правовими нормами, стверджуючи при цьому, що неповнота норми являє собою по суті, ніщо інше, як часткову прогалину у праві.

На підставі викладеного можна зробити висновок: заповнити прогалини у податковому законодавстві, можливо за допомогою опрацювання пропозицій науковців.

Друга причина виникнення податкового спору – це колізія. Доволі часто відбувається так: усовуючи одну колізію, закон створює іншу.

Відповідно до стст. 56.2 та 56.18 Податкового кодексу України, якщо платник податку (податковий агент) вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв інше протиправне рішення, то він має право звернутися із адміністративною скаргою про перегляд цього рішення, або з позовом до суду про його скасування. Тобто законодавство не містить обмежень щодо рішень, що можуть бути оскаржені платником податку (податковим агентом).

Е. А. Войніканіс та М. В. Якушев, зазначають, що невпорядкованість змін до законодавства на різних рівнях, що характеризується високими кількісними показниками, призводить до неминучих конфліктів та колізій [160, с. 15].

Як зазначає З. А. Незнанова, колізія являє собою одну з різновидів логіко-структурних дефектів права, що відомі правознавцям давно [161, с. 15].

Аналогічну позицію підтримує О. Ф. Скакун: колізія – це протиріччя між окремими нормативними актами з того самого предмета регулювання, що виражається у формі конфліктів норм, пов'язаних з особливостями регулювання тих самих суспільних відносин різними правовими актами [156, с. 285].

Колізія між нормами Податкового кодексу України є непогодженість між нормами пп. 173.1 та пп. 164.5, де зазначено, що під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, а пп. 173.1 дохід платника податку від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна протягом звітного податкового року, дохід від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна (крім легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів) визначається виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу (міни), але не нижче оціночної вартості цього об'єкта, визначеної згідно із законом.

Можна погодитися, що загальноновизначеними є такі правила вирішення колізій у правозастосовній діяльності [162, с. 225]:

- 1) якщо виявлено протиріччя між нормами загальнодержавного закону й нормами місцевого нормативного акта, то необхідно застосовувати норми перші;
- 2) якщо є колізія між нормами, що виходять від різних органів, то застосовується норма вищого органу;
- 3) при протиріччі між нормами, прийнятими тим самим органом, але у різний час, застосовується норма, що прийнята пізніше;
- 4) у випадку колізії між загальною і спеціальною нормою застосовується остання;

5) при розходженні нормативних актів найвищу юридичну силу має Конституцію України, яку потрібно застосовувати безпосередньо.

Особливої уваги заслуговують підстави виникання податкових спорів. Які зазначає В. В. Тильчик [152, с. 110–114], він виділяє такі підстави: спори з правових питань; спори з приводу фактів; процесуальні спори.

Узгодження інтересів учасників податкового конфлікту, позицій суб'єктів податкових спорів пов'язується, перш за все, з співставленням певної мети, яку переслідує кожний з учасників відносин оподаткування. У цьому процесі можна виокремити найбільш топові проблеми, які є підставами виникнення податкових спорів та відповідно до цього може бути сформований критерій класифікації податкових спорів [163, с. 162–163].

З позиції І. А. Малярчука податкові спори можна класифікувати за різними критеріями. Найбільш доцільними та основними критеріями, з його погляду є наступні – суб'єкт (ініціатор спору), предмет спору, підстави спору [164, с. 350].

За ініціатором податкового спору в юридичній літературі найбільш часто виділяють три групи спорів. Перша група спорів, це спори які виникають з ініціативи платників податків. Друга група спорів, це ті спори, що ініціюються контролюючими органами. Третя група спорів, це ті спори, що ініціюються іншими суб'єктами податкових правовідносин [165, с. 26].

Першу групу спорів включають:

– податкові спори між платником податків – фізичною особою і податковим органом;

– податкові спори між платником податків – фізичною особою-суб'єктом підприємницької діяльності і податковим органом;

– податкові спори між платником податків – юридичною особою і податковим органом; так як однією із класифікацій юридичних осіб є їхній поділ на прибуткові та неприбуткові можемо зазначати поділ ще на два види спорів відповідно за видом юридичної особи;

– податкові спори між платником податків – нерезидентом-фізичною особою і податковим органом;

– податкові спори між платником податків – нерезидентом-юридичною особою і податковим органом [164, с. 350].

За суб'єктами прийняття рішення, які можна оскаржувати в адміністративному порядку, вони поділяються на такі, що прийняті:

- 1) Державною фіскальною службою України;
- 2) спеціалізованими державними податковими інспекціями;
- 3) державними податковими інспекціями в містах з районним поділом (крім міст Київ та Севастополь);
- 4) державними податковими інспекціями в районах, містах без районного поділу, міжрайонними державними податковими інспекціями [164, с. 351].

Третя група податкових спорів, яка може виникати з ініціативи представника платника податку, в окремих випадках податкового агента.

Коло учасників податкового спору обумовлюється природою податкового правовідношення, певним протистоянням владної та зобов'язаної сторони. У деяких працях акцентується увага на переліку учасників податкових правовідносин. Наприклад, Є.А. Усенко підтримує підхід М.П. Кучерявенка, відповідно до якого аналіз системи суб'єктів податкових правовідносин побудований виходячи з певного протистояння низки учасників, що утворюють владну та зобов'язану сторони податкового правовідношення. Такий акцент дуже чітко закладає підстави специфічного податково-правового регулювання, яке обумовлюється управлінням власником коштів (представником владної

сторони правовідношення) поведінкою платників податків та зборів (обов'язкових платежів) або осіб, що їх представляють (представників зобов'язаної сторони) [166, с. 75].

Обов'язково стороною податкового спору є суб'єкт владних повноважень, від імені держави у сфері оподаткування виступають спеціально уповноважені органи. Слід мати на увазі, що такі органи віднесені законом до числа органів спеціальної компетенції, саме тому законодавчі акти вичерпано визначають їх повноваження та мету діяльності. За межами таких повноважень і функцій названі органи не компетентні вирішувати будь-які питання, виступати від імені держави [167, с. 117].

На думка, М. П. Кучерявенка, систему органів, що контролюють надходження коштів до бюджетів та позабюджетних цільових фондів у формі податків і зборів (обов'язкових платежів) можна поділити на дві групи. В основі такої класифікації лежить місце й значення повноважень, пов'язаних із контролем за рухом платежів від платників до бюджетів, серед усіх повноважень цих органів. До першої групи вченим зараховані органи, основна діяльність яких пов'язана з контролем за надходженням податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і які здійснюють її без будь-яких додаткових умов. Другу групу становлять органи, які управління у сфері оподаткування здійснюють поряд зі своєю основною діяльністю [85, с. 297–314].

За способом врегулювання податкові спори поділяються:

- 1) досудові (адміністративні);
- 2) судові.

Досудове врегулювання податкового спору полягає в наступному:

- юридичний аналіз документів різних компаній на підставі яких виносилося рішення податкового органу про застосування штрафних санкцій;
- підготовка висновку про удосконалення податкової та юридичної документації компанії з метою зменшення ризику застосування податкових штрафів з тих самих підстав;
- юридичний аналіз рішення (рішення-повідомлення) податкової інспекції про застосування штрафних санкцій на предмет його законності та обґрунтованості;
- податкова консультація та юридична оцінка ризиків при можливому оскарженню рішення (рішення-повідомлення) податкового органу про застосування штрафних санкцій;
- оскарження рішення податкової інспекції в адміністративному порядку до вищестоящого органу податкової інспекції [168].

Аналізуючи судову практику в частині скасування рішень суду першої інстанції із спорів, пов'язаних з адміністрування податку на прибуток підприємств, основною підставою виникнення спорів вказаної категорії є збільшення контролюючими органами суми грошових зобов'язань суб'єктам господарювання. Обставини, що сприяють виникненню спорів, також є недотримання контролюючими органами норм статі 244-2 КАС України, а саме, неврахування при проведенні перевірок та прийнятті оскаржуваних рішень судової практики Верховного суду України [94].

Судова практика свідчить, що найбільш розповсюдженими податковими спорами, які розглядаються в адміністративних судах, можна назвати спори, подані за ініціативою платників податків, а саме щодо: 1) визнання недійсними податкових повідомлень - рішень; 2) визнання незаконними наказів органів фіскальної служби на проведення

перевірки (ініціювання перевірки лише на підставах передбачених ст.78 та 80 ПКУ; 3) визнання неправомочними дії посадових осіб фіскальної служби; 4) визнання незаконними інших наказів фіскальної служби (анулювання реєстрації платником податку на додану вартість (ПДВ). Виключний перелік для анулювання реєстрації платником ПДВ передбачено п. 184.1 ст. 184 ПКУ. Виключний перелік підстав для анулювання свідоцтва про сплату єдиного податку визначено п. 299.5 ст. 295 ПКУ та інші) [169, с. 117].

Аналіз судових рішень у справах, що виникають у сфері оподаткування дає можливість виокремити підстави виникнення спорів за участю податкових агентів.

Так підставами звернення до суду органів державної фіскальної служби необхідно визначити наступні: 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 по податку з доходів фізичних осіб тощо.

Ключове значення, при вирішенні податкових спорів в адміністративну судочинстві за участі податкових агентів має правильне визначення доказової основи, яка створить належні умови для всебічного розгляду та вирішення цієї категорії справ. Здійснюючи аналіз змісту нормативних приписів КАС України, які визначають процес доказування, можна зробити висновок про те, що доказами виступають будь-які фактичні дані, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин, що обґрунтовують вимоги і

заперечення осіб, які беруть участь у справі, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справ [168].

У справі № 2270/7587/12 щодо визнання протиправним та скасування податкового повідомлення рішення, суд дає критичну оцінку, висновку податкового органу щодо того, що податковим агентом по податку на доходи фізичних осіб у випадку коли той за цивільними правочинами придбаває (купує) у ФОП товари чи послуги, а оплата за це є доходом цих підприємців, інформацію про що він може брати з декларацій з ПДВ [25].

Суд зазначає, що відповідно до пунктів 177.7 – 177.8 ст. 177 ПК України, Фізична особа - підприємець вважається податковим агентом працівника - фізичної особи, яка перебуває з нею у трудових, цивільно-правових відносинах, або будь-якої іншої фізичної особи щодо будь-яких оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) на користь такої особи. Під час нарахування (виплати) фізичній особі - підприємцю доходу від здійснення нею підприємницької діяльності, суб'єкт господарювання та/або самозайнята особа, які нараховують (виплачують) такий дохід, не утримують податок на доходи у джерела виплати, якщо фізичною особою - підприємцем, яка отримує такий дохід, надано копію документу, що підтверджує її державну реєстрацію відповідно до закону як суб'єкта підприємницької діяльності. Це правило не застосовується в разі нарахування (виплати) доходу за виконання певної роботи та/або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором, коли буде встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця відповідно до підпунктів 14.1.195 та 14.1.222 пункту 14.1 статті 14 ПК України [9].

Таким чином, суд приходять до висновку, що при справлянні того чи іншого податку (збору) учасником податкових правовідносин є

податковий агент, то він є, по-перше, обов'язковим учасником правовідносин по справлянню даного податку, а по-друге, ті обов'язки, які покладено на податкового агента, інша особа, навіть платник податку, виконати не може, оскільки це виключно обов'язки податкового агента. Загальні обов'язки податкового агента не залежать від виду об'єкта оподаткування та джерел оподаткованого доходу.

Таким чином, ФОП не є податковим агентом по відношенню до іншого ФОП 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 відповідно.

У цьому випадку, на думку суду є незаконним застосування до ФОПа штрафної (фінансової) санкції передбаченої п.119.2 ст.119 ПК України, так як сума сплаченої поставки товарів/послуг позивачем - ФОП іншим ФОП не повинна відображатися в податковому розрахунку форми 1ДФ.

У справі № 2485/16-п, про притягнення до адміністративної відповідальності, суд прийшов до висновку, що справа підлягає закриттю за відсутності події та складу адміністративного правопорушення, виходячи з наступного [170].

Частиною 1 ст.163-4 КУпАП передбачено, що адміністративна відповідальність за даною статтею настає за 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.

Відповідно до 168.1.1. ст. 168 ПК України, податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в статті 167ПК України.

Пункт 171.1. ст. 171 ПК України передбачає, що особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку.

З наведеного суд вбачає, що податковий розрахунок за формою 1ДФ подають до податкових органів особи, які мають статус податкових агентів з ПДФО.

Будучи податковими агентами, вони зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати ПДФО та ВЗ до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність до податкових органів і нести відповідальність за порушення норм ПКУ (п. 176.2 ПКУ).

З аналізу норм ПК України суд приходять до висновку, що якщо протягом звітного кварталу податковий агент не нараховує та не виплачує доходи фізичним особам, та/або не нараховує та не сплачує до бюджету ПДФО та ВЗ з таких доходів, то форму № 1ДФ за цей звітний квартал він подавати не повинен.

Особливу увагу привертає висновок суду, що сам факт роботи у підприємця фізичної особи, не зобов'язує податкового агента подавати податковий розрахунок за формою 1 ДФ.

Як вже було вище вказано податковий розрахунок за формою 1ДФ подається в разі нарахування та виплати доходів фізичним особами.

У справі №808/2503/15 про: визнання нечинним та скасування податкового повідомлення рішення [170].

Суд приходить до висновку про правомірне застосування податковим органом штрафу на підставі пункту 127.1 статті 127 Податкового кодексу України.

Суд зазначає, що пунктом 31.1 статті 31 ПК України визначено, що строком сплати податку та збору визначається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податків і завершується останнім днем строку протягом якого такий податок повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається несплаченим своєчасно. Момент виникнення податкового обов'язку платника податків, у тому числі податкового агента, визначається календарною датою.

Відповідно до пункту 54.2 статті 54 ПК України, грошове зобов'язання щодо суми податкових зобов'язань з податку, що підлягає утриманню та сплаті (перерахуванню) до бюджету в разі нарахування/виплати доходу на користь платника податку - фізичної особи, вважається узгодженим податковим агентом або платником податку, який отримує доходи не від податкового агента, в момент виникнення податкового зобов'язання, який визначається за календарною датою, встановленою розділом IV ПК України для граничного строку сплати податку до відповідного бюджету.

Податковий агент зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання (суму нарахованого (утриманого) податку), самостійно визначеного ним з доходу, що виплачується на користь платника податку - фізичної особи та за рахунок такої виплати, у строки.

Отже, суд приходить до висновку, що податок, який підлягає утриманню з нарахованого, але не виплаченого (не наданого) доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки місячного податкового періоду, тобто 10 календарних днів для сплати

податкового зобов'язання, починають розраховуватись після 20 числа (як граничного строку, передбаченого Податковим кодексом України для подання місячної податкової декларації), незалежно від того, чи передбачено подання самої декларації.

Податковий агент зобов'язаний перерахувати до бюджету утриманий податок під час виплати доходу, а якщо оподатковуваний дохід нараховується, але не виплачується платнику податків, то податок підлягає сплаті (перерахуванню) у строки, встановлені Податковим Кодексом України для місячного податкового періоду.

За встановлених обставин щодо несплати (неперерахування) позивачем нарахованого податку на доходи фізичних осіб у встановлені Податковим кодексом України строки для місячного податкового періоду, який підлягав сплаті (перерахуванню) незалежно від того чи відбулась виплата заробітної плати та утримання з неї податку у цей період, суд приходять до висновку, що оскаржуване рішення прийнято правомірно.

У справі від 10. 11. 2015 р. судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України, про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення – рішення, яким позивачу визначено суму податкового зобов'язання за платежем – «податок на доходи фізичних осіб, що сплачується податковим агентом із доходу платника податку» [170].

Суд встановив, що податок з доходів фізичних осіб перераховувався в той же день, коли і виплачувалась заробітна плата, а тому має місце несвоєчасне перерахування сум податку, відповідальність за яке передбачена статтею 126 ПК України, оскільки встановлена статтею 127 ПК України санкція застосовується за ненарахування, неутримання та/або несплату податків платником податків, в тому числі податковим агентом.

На обґрунтування заяви додано ухвалу Вищого адміністративного суду України від 26.05.2015 у справі між тими сторонами та аналогічними позовними вимогами, у якій суд касаційної інстанції дійшов висновку, що податок, який підлягає утриманню з нарахованого, але несплаченого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки. При цьому факт відсутності місячної податкової декларації з податку на доходи фізичних осіб не впливає на розрахунок граничних строків сплати вказаного податку, що становить 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Положення статті 126 ПК України щодо застосування штрафних санкцій застосовується у випадку, коли має місце несвоєчасність сплати платником податків узгодженої суми грошових зобов'язань. При цьому розмір такої санкції прямо залежить від часу затримки такої сплати .

Тобто, у разі, якщо платник не сплачує суму самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом строків, передбачених ПК України. Такий платник податків притягується до відповідальності відповідно до статті 126 ПК України.

Положення статті 127 ПК України встановлюється як міра відповідальності, яка покладається на платника податків, в тому числі і на податкового агента, а саме за несплату (перерахування) податків, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, при чому відповідальність розміру штрафних санкцій за вчинення такого порушення визначається 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.

Ухвалення протилежних рішень стало наслідком встановлення судом під час розгляду цих справ різних фактичних обставин, оскільки у справі, що розглядається, судами встановлено прострочення сплати узгоджених податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб, у рішенні, поданому як приклад неоднакового застосування норм матеріального права судами встановлено перерахування податку на доходи з фізичних осіб.

У справі № 817/1082/13-апро визнання нечинним та скасування податкового повідомлення рішення [170].

Переглянувши судові рішення, доводи апеляційної скарги, пояснення представників сторін, колегія судів вважає, що апеляційна скарга підлягає задоволенню.

Суд зазначив, що при оподаткуванні податком на доходи фізичних осіб об'єктом оподаткування резидента є: загальний місячний (річний) оподаткований дохід; доходами з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковують під час їх нарахування(виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України (пункт 163.1 статті 163ПК України).

Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку. Особою відповідальною за нарахування, утримання та сплату(перерахування) до бюджету податку з інших доходів, є податковий агент – для оподаткування доходів з джерел їх походження в Україні; платник податку – для іноземних доходів та доходів, джерело виплат яких належить особам, звільненим від обов'язків нарахування, утримання або сплати (перерахування) податку до бюджету (ст. 171 ПК України). Згідно з абз. 4.п 173.4 ст. 173 ПК України нотаріус щоквартально подає до органу державної податкової служби за місцем

розташування державної нотаріальної контори або робочого місця приватного нотаріуса інформацію про суми, посвідченні договори купівлі – продажу (міні), про вартість кожного договору та про суму сплаченого податку у порядку, встановленому розділом для податкового розрахунку.

Таким чином суд приходять до висновку, що не будучи податковим агентом, нотаріус при поданні до державного податкового органу інформації про видачу свідоцтв про право на спадщину та/або посвідчення договорів дарування, договорів купівлі - продажу(міні), договорів з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна між фізичними особами, повинен брати до уваги тільки ті розділи податного розрахунку, які стосуються його як особи, яка не має статусу податкового агента, та подавати таку інформацію в строк, встановлені ПК України для податкового кварталу.

Навівши приклади окремих судових рішень можна констатувати наступне: - рішення суду щодо розгляду справ між органами ДФС України та податковими агентами приймаються на користь, як однієї так іншої сторони, що залежить від різних фактичних обставин справи. Колізійністю норм податкового законодавства, складність відносин, що зумовлюють виникнення податкових спорів, вимагає аналізу та систематизації рішень за аналогічними справами вищими судовими інстанціями, з метою формулювання та роз'яснень для платників податків, в тому числі податкових агентів їх позицій, що сприятиме зменшенню кількості позовів, а також підвищить результативність діяльності суду.

В результаті аналізу судових рішень у адміністративних справах за участю податкових агентів, з'ясовано те що існування колізії в законодавстві зумовлено відсутністю повноважень суду щодо перекваліфікації протиправного діяння податкового агента.

3.2. Юридична відповідальність податкових агентів

Глобальні реформи зумовлені прагненням України до економічної інтеграції з Європейським Союзом, та розвиток ринкової економіки вимагають широкої регуляторної адаптації національного законодавства до стандартів Європейського Союзу, зокрема, щодо взаємодії держави і платників податків, що визначена конституційним обов'язком платника податку сплачувати податки і збори.

Податкові правовідносини мають особливий характер взаємодії їх учасників. Так, в податкових правовідносинах відсутній елемент добровільності: умови, при яких юридичні та фізичні особи стають учасниками податкових правовідносин, імперативно визначено державою в законодавстві про податки і збори. Податковий кодекс України визначає принцип загальності оподаткування - кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені законодавством податки і збори, платником яких вона є.

Таким чином, в податковому праві не існує поняття доброї волі і доброго сумління, платники податків зобов'язані виконувати податкові обов'язки незалежно від своїх переконань, вольових і моральних якостей, крім того виконання податкових обов'язків забезпечено заходами державного примусу, зокрема, відповідальністю [171, с.7].

Тобто, застосування юридичної відповідальності до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин 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 в необхідності 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.

Особлива увага в науковій літературі, присвяченій податковому праву, приділяється взаєминам між основними учасниками податкових правовідносин - державою, в особі її органів влади, і платникам податків. Однак, підвищеної уваги вимагає також статус осіб, що сприяють стягненню та перерахуванню податків і зборів до бюджету України, за допомогою яких збирається значна частина податку на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість, акцизного податку, які в даний час є бюджетоутворюючими. Одним із спеціальних статусів платника податків необхідно виділити статус податкового агента. Податковим агентом визнається особа, на яку Податковим кодексом України покладається обов'язок з нарахування, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Податкові агенти згідно із законодавством прирівнюються до платників податку, мають права і виконують обов'язки, встановлені Податковим кодексом України для платників податків [9]. В.Ф. Євтушенко, зазначає, що "податкові агенти виступають в податкових правовідносинах в двох іпостасіях: як особи, що діють в інтересах платників податків, і як суб'єкти, що сприяють податковим органам" [172, с. 51].

Питання правового статусу платників податків, податкових агентів їх особливостей, податкових зобов'язань та їх зміст привертала увагу вчених фінансово-правової науки, зокрема: А. Бризгаліна, Д.Вінницького, Л.Воронової, О.Грачової, М.Кучерявенка, І.Криницького, С.Пепеляєва, Н.Пришви та інших.

Однак, малодослідженим все таки залишається питання юридичної відповідальності податкових агентів.

Для розгляду відповідальності податкових агентів, було детально проаналізовано їх обов'язки, за порушення яких передбачено принцип караності дій, присутній в національній системі податкового права України.

Обов'язки податкового агента складають дворівневу систему. Перший рівень - це обов'язки податкового агента, як платника податків, другий - як виконавця функцій податкового агента. Як обов'язок податкового агента законодавець визначає і відповідальність за порушення норм Податкового кодексу.

Виконанням податкових обов'язків 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 податків, або банком на підставі платіжного доручення. Спосіб, порядок та строки виконання податкового обов'язку встановлюються законодавством [9].

Таким чином, виконання податкових обов'язків може здійснюватися в трьох формах: особистій, представницькій, змішаній (поєднання двох перших форм). Змішаний спосіб реалізації прав і обов'язків має місце в тих випадках, коли переплітаються дії платника (податкового агента) і дії податкових органів.

Вчені відзначають, що 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 компенсаційно-каральний характер. Зміст компенсаційної ознаки полягає в необхідності відшкодування збитків державі в результаті ненадходження податків до відповідних бюджетів і

фондів. Разом з цим, застосування відповідальності направлено на покарання конкретного правопорушника у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку [173, с. 98].

Для повного теоретичного дослідження відповідальності, податкових агентів, необхідно, акцентувати увагу на варіативності юридичної відповідальності від вчинення правопорушення в сфері оподаткування та суб'єктів відповідальності - платника податків та податкового агента.

Суб'єкт юридичної відповідальності в літературі сприймається в трьох основних аспектах:

- загальноправовому, як учасник правовідносини, що виникає з приводу вчинення правопорушення, в результаті якого, один суб'єкт піддається несприятливим наслідкам своєї поведінки, а інший - реалізує їх відносно порушника;

- галузевому, як суб'єкт права, потенційно наділений з боку закону обов'язком бути залученими до певної міри відповідальності за порушення порядку в окремому різновиді правовідносин;

- спеціальному, як особа, до якого застосовуються заходи відповідальності в силу юридичних і фактичних умов [174, с.22].

Необхідно відзначити, що спеціальними суб'єктами є особи, які мають додаткові ознаками, до яких відносяться: ознаки, що характеризують трудові, службові обов'язки; правовий статус, протиправна поведінка в минулому [175, с. 380]. Спеціальним суб'єктом відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування виступає податковий агент.

Ознаки, що визначають спеціальної статус податкового агента, впливають на індивідуалізацію відповідальності.

Ретроспективний аналіз відповідальності податкових агентів сприятиме формуванню повного, системного уявлення про цей інститут.

Так, варто відмітити, що спеціальні норми, щодо відповідальності податкових агентів з'явилися у вітчизняному податковому законодавстві ще на початку 90-х років, зокрема п. 2 ст. 32 Закону СРСР «Про податок з доходів громадян СРСР іноземних громадян і осіб без громадянства» від 23 квітня 1990 р. № 1443-1 [176].

До прийняття Податкового кодексу України, регулювання відповідальності податкових агентів за порушення у сфері оподаткування здійснювалося Законом України: «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 року № 889- IV[26], та іншими нормативними документами які з прийняттям Податкового кодексу України втратили чинність.

Важливу роль у правовому регулюванні відносин у сфері оподаткування, щодо застосування заходів відповідальності за порушення у податковій сфері відігравали також укази Президента України, постанови Верховної Ради України, Кабінету Міністрів, постанови Пленуму Верховного суду України, рішення Конституційного Суду України. Нормативні акти міністерств та відомств (листи, інструкції). Серед яких можна було виділити: — Указ Президента „ Про спрощену систему оподаткування обліку та звітності суб'єктів малого підприємства ” від 28.06.99р.№746 /99 [177] із змінами;

— Рішення Конституційного Суду України від 30.05.2001р.№-7рп/2001 [178]. „ Щодо офіційного тлумачення положення пункту 22 частини першої ст..92 Конституції України, частини першої та третьої ст..38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб)”;

— Роз'яснення Вищого адміністративного суду України, інформаційний лист від 24.12.2010 №1842/11/13-10[179];

— Лист Державної податкової адміністрації України від 14.09.2005р№18388/7/17-2117 „ Щодо відповідальності за порушення

або не своєчасне подання податковими агентами податкового розрахунку за формулою №1ДФ»[180].

Державна податкова адміністрація України в своєму Листі від 14.09.2005 р. № 18388/7/17-2117 [180]. "Щодо відповідальності за неподання або несвоєчасне подання податковими агентами податкового розрахунку за формою № 1ДФ" повідомляла, що Податковий розрахунок ф. № 1ДФ не є декларацією (розрахунком) у розумінні Закону № 2181- IV «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами»[109].

Начебто все це було сказано тільки для того, щоб уточнити, що ...за неподання або несвоєчасне подання податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) в інтересах платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. № 1ДФ) передбачена відповідальність, а не штраф у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або його затримку.

Але те, що ДПА України стверджувала, що податковий розрахунок за формою № 1ДФ не є в розумінні податковою декларацією, вносив деяку плутанину в порядок визначення відповідальності податкового агента.

Найчіткіше питання застосування штрафних санкцій до податкових агентів було розглянуте в Інструкції про порядок застосування і стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби, затвердженої Наказом ДПАУ від 17 березня 2001 року № 110 [181]. (далі - Інструкція № 110). Інструкція № 110 була розроблена на вимогу Закону № 2181 з метою забезпечення прав платників податків і роботи податкових органів щодо застосування штрафних (фінансових) санкцій до порушників у межах чинного законодавства, установлення єдиного порядку застосування норм.

П. 2.1 Інструкції № 110 визначав, що платники податків, це у тому числі особи, які відповідно до діючого законодавства мають статус податкових агентів.

До платників податків за порушення норм податкового й іншого законодавства, що контролюється органами державної податкової служби, застосовуються штрафні та фінансові санкції, передбачені чинним законодавством.

У випадку коли платник податків здійснює ... грошові виплати без попереднього нарахування та сплати податку, збору (обов'язкового платежу), якщо відповідно до законодавства таке нарахування і сплата є обов'язковою передумовою такої... виплати, такий платник податків сплачує штраф у подвійному розмірі від суми зобов'язання такого податку, збору (обов'язкового платежу). До платників податків - податкових агентів ... дія підпункту застосовується у всіх випадках ненарахування (неповного нарахування) сум цього податку. При цьому сплата зазначеного штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відповідальності й/або конфіскації таких товарів (продукції) або коштів відповідно до закону.

Як показує судова практика з листа Вищого суду України від 24.12.2010 N 1842/11/13-10 зазначено, податковим агентом при здійсненні операцій з відчуження об'єктів нерухомого майна, є нотаріус, який посвідчує відповідний договір за наявності оціночної вартості такого нерухомого майна та документа про сплату податку сторонами договору. Сума податку самостійно сплачується сторонами (або однією стороною) договору до його нотаріального посвідчення через установи банків у сумі, визначеній податковим агентом.

Таким чином, обов'язок щодо сплати податку законодавець покладав на сторону договору, а не на податкового агента (нотаріуса) — обов'язок визначення відповідної суми, тобто нарахування податку, а

також контроль за здійсненням сплати податку шляхом перевірки відповідного платіжного документа та вчинення дії щодо подання відповідної інформації податковому органу.

Недотримання нотаріусом зазначених вимог тягло за собою настання відповідальності.

Відповідно, коли податковий агент до або під час виплати доходу на користь платника податку не здійснює нарахування, утримання або сплату (перерахування) цього податку, відповідальність за погашення суми податкового зобов'язання або податкового боргу, що виникає внаслідок таких дій, покладається на податкового агента. При цьому платник податку — отримувач таких доходів звільняється від обов'язку погашення такої суми податкових зобов'язань або податкового боргу.

Встановлена відповідальність настає в разі невчинення податковим агентом будь-якої з визначених дій, зокрема в разі неналежного нарахування суми податку.

Здійснення нотаріального посвідчення договору про відчуження нерухомості за відсутності документа, що підтверджує сплату сторонами договору визначеної нотаріусом суми податку, є неналежним виконанням нотаріусом покладених на нього функцій податкового агента в частині нарахування податку з доходів фізичних осіб, прямо передбачено покладення на нотаріуса функцій податкового агента.

Таким чином, якщо нотаріус посвідчив договір з відчуження об'єктів нерухомого майна без сплати податку стороною договору, обов'язок щодо сплати відповідних податкових зобов'язань повинен виконати нотаріус — податковий агент.

На даний час відповідальність податкових агентів регулюється декількома кодифікованими актами.

Разом з тим, за порушення законодавства з питань оподаткування, законодавець передбачає застосування таких видів юридичної відповідальності:

- а) фінансова;
- б) адміністративна;
- в) кримінальна.

Аналіз норм чинного законодавства щодо застосування вище перерахованих видів відповідальності до податкових агентів дає можливість констатувати:

а) Кримінальна відповідальність в Україні в сфері оподаткування застосовується за вчинення злочинів і повинна забезпечувати «спадковість» інших видів юридичної відповідальності.

Тобто, норми адміністративної, фінансової відповідальності в сфері оподаткування, мають забезпечувати відповідальність за правопорушення, які є суміжними за характером суспільної небезпеки з кримінальним злочином діяння. Суб'єктами такої відповідальності є лише фізичні особи, податкові агенти не визначені як суб'єкти кримінальної відповідальності;

б) Підставою застосування адміністративної відповідальності як засобу адміністративного впливу є вчинення адміністративного правопорушення в сфері оподаткування. Адміністративна відповідальність за вказані протиправні діяння передбачена Кодексом України про адміністративні правопорушення, а саме:

- ст. 163-1 “Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків”;
- ст. 163-2 “Неподання або не своєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів)”;

- ст.163-3 “Невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби”;
- ст.163-4 “Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб: подання відомостей про вилучені доходи”;
- та іншими статтями КУпАП [182].

Відповідно до внесених змін (Закон України № 2322 від 12.01.2005 р.) працівники органів податкової служби вповноважені складати протоколи про адміністративні правопорушення і відповідно до ст. 221 КУпАП надсилати районним (міським) судам для розгляду і винесення постанови в справі про адміністративні правопорушення. Відповідно до ст. 277 КУпАП [182].

Однією з особливостей якого є застосування адміністративних стягнень до фізичних осіб і спеціальних суб'єктів – посадових осіб винних у вчиненні адміністративного правопорушення у сфері оподаткування.. 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, в той час як податкові агенти: самозайняті особи та фізичні особи - підприємці самостійно несуть адміністративну відповідальність.

З усіх видів стягнень, передбачених Кодексом України про адміністративні правопорушення, фіскальним органам дано право застосовувати лише адміністративні штрафи, розмір їх визначається в межах, встановлених за вчинення відповідних правопорушень в сумах або кратних певному показнику (неоподатковуваного мінімуму доходів

громадян, мінімальному розміру заробітної плати) , або в національній грошовій одиниці (гривнях). При цьому, необхідно враховувати, положення пункту 5 підрозділу 1 розділу XX Податкового кодексу України, в якому зазначено: "якщо норми інших законів містять посилення на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, то, для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації злочинів або правопорушень, для яких сума неоподаткованого мінімуму доходів громадян встановлюється на рівні податкової соціальної пільги ", тобто в розмірі, який дорівнює 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць).

в) Однією з новел Податкового кодексу України є встановлення фінансової відповідальності, яка застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій або пені. Штрафні санкції (фінансова санкція, штраф) є платою у вигляді фіксованої суми та / або відсотків, які сплачуються з платника податку в зв'язку з порушенням вимог норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого здійснюють податкові органи. У свою чергу, пеня є сумою коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановленому законодавством порядку.

Тобто, відповідальність за порушення податкового законодавства об'єднує дві різні моделі юридичної відповідальності: право відновлювальні (компенсаційну) і штрафну (каральну). Саме це підкреслює стаття 112 Податкового кодексу України, в якій зазначено, що залучення до фінансової відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства про питання оподаткування не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності.

Податок з доходів фізичних осіб сплачується податковим агентом до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету.

Окремим випадком сплати податок з доходів фізичних осіб є самостійна сплата платником податку. Так, якщо згідно з нормами п. 168.1 ст. 168. ПК України окремі види оподатковуваних доходів (прибутків) не підлягають оподаткуванню під час їх нарахування чи виплати, але не є звільненими від оподаткування, платник податку зобов'язаний самостійно включити суму таких доходів до загального річного оподаткованого доходу податку та подати річну декларацію з цього податку.

Саме в цій нормі ПК України і закладено протиріччя щодо визначення податкового агента в якості платника податку, а не просто особи відповідальної за його утримання та сплату податку до бюджету.

Тобто, лише за порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків з джерела виплати податковий агент несе фінансову відповідальність, а щодо інших складових його податкового обов'язку фактично відповідальність не встановлена.

Висновок можна зробити наступний, що головною новацією ПК України у питанні притягнення до відповідальності при поданні звітності з ПДФО, полягає в тому, що суми податку, відображені в податковому розрахунку, набувають статусу узгоджених податкових зобов'язань податкового агента, який відповідає за їх повну й своєчасну сплату. У разі їх несвоєчасної або неповної сплати до бюджету податковому агенту доведеться сплатити штрафні санкції і пеню.

Разом з цим податковому агенту потрібно ураховувати і те, що в ПК України є спеціальна стаття, присвячена відповідальності, пов'язаній

з порушенням надання інформації про фізичних осіб — платників податків. Відповідно до пп. 119.2 ПК України неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 510 гривень, а ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 1020 гривень [9].

Так, відповідно до ст. 127 ПК України «порушення правил нарахування», утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати.», зазначено, що не нарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) платником податків, у тому числі податковим агентом та/або під час виплати доходу на користь іншого платника податку тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 % суми податку, що підлягає нарахуванню та або сплаті до бюджету. Ті дії, вчинені протягом 1095 днів, тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 50 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету [9].

Передбачено, що відповідальність за погашення суми податкового зобов'язання або податкового боргу, що виникає внаслідок вчинення таких дій, та обов'язок щодо погашення такого податку покладається на особу, у тому числі і на податкового агента. При цьому платник податку – отримувач таких доходів звільняється від обов'язків погашення такої суми податкових зобов'язань або податкового боргу.

Таким чином можна констатувати, що ст. 127 ПК України, яка встановлює відповідальність за не нарахування, 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 по відношенню до 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 [9].

Не варто забувати, що одним з ключових принципів залучення особи (в тому числі податкового агента) до податкової відповідальності є принцип справедливості, що виражається в тому, що при накладенні стягнення враховуються характер правопорушення, ступінь провини порушника, обставини, що пом'якшують і обтяжують відповідальність. Дана обставина свідчить про те, що законодавець не виробив єдиного підходу до формування норм, що передбачають відповідальність податкових агентів за порушення податкового законодавства, що, на наш погляд, може ускладнювати правозастосування. Звісно ж, диспозиція санкції норм передбачають відповідальність за податкові правопорушення повинна містити вказівку на конкретного суб'єкта, який в разі порушення цієї норми буде притягнутий до відповідальності. Крім того обов'язки податкового агента повинні чітко корилюватися його юридичною відповідальністю.

3.3. Правове регулювання діяльності податкових агентів за законодавством зарубіжних країн

Українське суспільство і держава розвиваються в умовах глобалізації та світової фінансової кризи, що обумовлює гостру потребу в поповненні бюджетних коштів. Істотний дефіцит бюджетів змушує державні органи обмежувати реалізацію запланованих соціальних, економічних програм.

Проте, дана проблема, як правило, відсувалася на другий план в періоди військових конфліктів (яких в XIX-XX ст. була значна кількість), оскільки в терміновому порядку необхідно було погашати неминуче збільшується дефіцит бюджету. Не дивно тому, що прибутковий податок в зарубіжній літературі досить часто називають військовим податком (war tax) [183, с.23].

З урахуванням того, що одним з основних способів поповнення державної скарбниці є податки, істотного удосконалення потребує інститут податкових агентів, які зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок з доходів фізичних осіб до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік та подавати податкову звітність податковим органам, а також нести відповідальність за порушення норм у сфері оподаткування [9].

Історія законодавства зарубіжних держав свідчить про те, що стягування податку податковим агентом було розроблено з метою вирішення проблеми ухилення платників податків від сплати податку. Цей висновок, однак, не заперечує того, що стягування податку податковим агентом в цілому спростило порядок сплати податку і в деякій мірі стало вирішенням проблеми розкриття конфіденційної інформації про доходи, оскільки платник податків міг бути звільнений від подання декларації, якщо податок з усього доходу утримувався у джерела виплати [184, с. 81].

Справляння податку податковим агентом є винаходом англійської податкової системи [185, с. 389]. Саме в Англії в XIV столітті цей порядок був вперше використаний при справлянні земельного податку. Орендар земельної ділянки був зобов'язаний утримувати податок з орендної плати, що виплачується власнику земельної ділянки, і перераховувати утриманий податок в казну в

рахунок погашення податкового обов'язку власника земельної ділянки [186, с. 43].

Суть диференціації полягала в поділі всіх доходів, які отримані від трудової діяльності (earned income), і ті, які отримані від нетрудової діяльності (unearned income) [187, с. 68]. Доходи від трудової і від нетрудової діяльності обкладалися за єдиною ставкою, проте відносно трудових доходів, як правило, представлялися податкові відрахування, на які зменшувалися на суму належного до сплати податку. Варто відзначити, що більшість трудового населення фактично було звільнено від сплати податку, або за рахунок податкових відрахувань, які зменшували податкову базу до нуля, або за рахунок звільнення від сплати податку. Диференціація доходів представляла собою новий погляд на природу доходів з точки зору принципу справедливості. Трудові доходи розглядалися як необхідна умова існування людей, а не трудові доходи - як додаткові доходи (наприклад, доходи з цінних паперів, доходи від здачі в оренду приміщень) та приріст капіталу. [184, с. 90].

Разом з тим, французька податкова система цікава, в першу чергу, тим, що вона в значній мірі заперечувала і продовжує заперечувати необхідність у справлянні податку у джерела виплати. Замість цього, особи, які в інших країнах виконували б обов'язки податкових агентів, у Франції, покликані тільки інформувати податкові органи про склад і обсяг доходів, перерахованих ними платникам податків. Це не значить; що у Франції в принципі відсутнє стягнення податку у джерела виплати, але що ступінь, його застосування, по можливості зменшена і; як правило, пов'язана зі сплатою податку з доходів нерезидентів і з деяких інвестиційних доходів [184, с. 89].

Німецька модель прибуткового податку спирається на декларації платників податків. Порушення обов'язку з подання декларації

позбавляло платника податків права опротестувати рішення податкового органу і тягне накладення 5% неустойки. Для платників податків, які отримували менше 3000 марок доходу, податкова, декларація не потрібна, проте інформація про таких платників податків реєструється і перевіряється спеціальною комісією [187, с.225].

Джон Ф. Кеннеді в щорічному посланні Конгресу США (14 "січня 1963 р) так охарактеризував результат дії справляння податку у джерела виплати:

«Наша система утримання податку та добровільного декларування доходів по заробітній платі добре себе проявила. Введений в дію в період війни, коли платниками податків на доходи стали мільйони людей, метод утримання податку із заробітної плати виявився одним з найефективніших і найбільш значущих нововведень в податковій системі недавнього часу, її початкові складності застосування були швидко подолані, і нова система допомогла платникам податків не менше, ніж збирачам податку» [188, с.78].

Історія податкового законодавства зарубіжних країн свідчить про те, що стягування податку у джерела виплати, по-перше, притаманне прибуткового оподаткування, і, по-друге, що в більшості країн утримання податку податковим агентом зустрічалося негативно, але з плином часу визнавалося неминучим і тому сприймалося як природний стан податкової системи [184, с. 89].

В сучасний період податкове законодавство України продовжує інтенсивно розвиватися, зокрема постає питання про проведення податкової реформи, що не може не відбиватися і на суспільних відносинах у податковій сфері, в тому числі і на статусі податкових агентів.

У зв'язку з тим, що досвід зарубіжних країн щодо функціонування інституту податкового агента має більш тривалу

історію, при правотворчій діяльності у цій сфері доцільно його враховувати, що дасть 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 імplementовані в національне законодавство, по-третє, сформулювати пропозиції щодо вдосконалення правового статусу податкового агента.

Аналіз нормативно-правових актів зарубіжних країн у сфері оподаткування дає можливість стверджувати про гетерогенний, індивідуальний підхід кожної країни до формування та функціонування статусу податкового агента. На що безумовно впливає рівень соціального та економічного розвитку конкретної країни.

Отже, пропонуємо розглянути джерела зарубіжного законодавства щодо правового регулювання статусу податкового агента. Аналіз податкового законодавства зарубіжних країн дозволяє стверджувати про існування різних підходів до визначення 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.

Аналогічно до визначення функцій податкових агентів підходить і законодавство інших держав. Зокрема, загальний статус податкових агентів передбачений ст.23 Податкового кодексу Білорусії [189] та ст. 24 Податкового кодексу Російської Федерації [190]. Згідно з даними нормами податковими агентами визнаються особи, на яких покладені обов'язки по обчисленню, утриманню з платника податків і перерахуванню в бюджет податків.

Проте, на відміну від Податкового кодексу України, ст. 24 Податкового кодексу Російської Федерації [190], визначає конкретні

права та обов'язки податкових агентів. Так, зокрема податкові агенти зобов'язані:

1) правильно і вчасно обчислювати, утримувати з коштів, виплачуваних платниками податків, і перераховувати податки в бюджетну систему Російської Федерації на відповідні рахунки Федерального казначейства [190];

2) письмово повідомляти в податковий орган по місцю свого обліку про неможливість утримати податок і про суму заборгованості платника податків протягом одного місяця від дня, коли податковому агенту стало відомо про такі обставини [190];

3) вести облік нарахованих і виплачених платником податків доходів, обчислених, утриманих і перерахованих у бюджетну систему Російської Федерації податків, у тому числі по кожному платникові податків [190];

Так, в ст. 23 Податкового кодексу Республіки Білорусь, зазначено що, податковим агентом визнається юридична або фізична особа, просте товариство, довірчий керуючий, представництво іноземної організації, яка здійснює діяльність на території Республіки Білорусь, представництво та орган міждержавного утворення в Республіці Білорусь, які є джерелом виплати доходів платнику і (або) на які в силу актів податкового законодавства покладаються обов'язки по нарахуванню, утриманню у платника та перерахування до бюджету податків, зборів. Податковий агент має ті ж права, що і платник, якщо інше не встановлено законодавством [191].

Платникам гарантується адміністративний та судовий захист їх прав і законних інтересів у визначеному порядку [191].

Поміж тим, як платник податку так і податковий агент, можуть мати уповноваженого представника.

Уповноваженим представником платника визнається фізична або юридична особа, уповноважена платником представляти його інтереси у відносинах урегульованих податковим законодавством. Уповноважений представник платника-організації здійснює свої повноваження на підставі довіреності, яка видається в порядку, встановленому актами законодавства.

Уповноважений представник платника - фізичної особи здійснює свої повноваження на підставі нотаріально посвідченої довіреності [191].

В податковому законодавстві Республіки Таджикистан, податковим агентом є організація або індивідуальний підприємець, на яких відповідно до Кодексу покладено обов'язок з обчислення, утримання та перерахування до відповідного бюджету податків, утриманих у платника податків або у джерела виплати. Податковий агент має такі ж права і обов'язки, що і платник податків, якщо Кодексом не передбачено інше [192].

Податковим кодексом республіки Казахстан визначається, що податковий агент має такі ж права і несе такі самі обов'язки, що і платник податків, якщо інше не передбачено кодексом. Важливою особливістю в Республіці Казахстан є представництво в податкових відносинах, що регулюються Кодексом.

Платник податків (податковий агент) має право брати участь у відносинах, регульованих податковим законодавством Республіки Казахстан, через законного чи уповноваженого представника.

Законним представником платника податків (податкового агента) визнається особа, уповноважена представляти платника податків (податкового агента) за законом.

Уповноваженим представником платника податків (податкового агента) визнається фізична або юридична особа, уповноважена платником податку (податковим агентом) представляти його інтереси у

відносинах з податковими органами, іншими учасниками відносин, регульованих податковим законодавством Республіки Казахстан [193].

Уповноважений представник платника податків (податкового агента) - фізичної особи, у тому числі індивідуального підприємця, діє на основі нотаріально посвідченої довіреності або довіреності, прирівняної до нотаріально посвідченої, виданої таким платником податку (податковим агентом) відповідно до цивільного законодавства Республіки Казахстан, в якій вказується конкретний перелік повноважень представника.

Уповноважений представник платника податків (податкового агента) - юридичної особи або структурного підрозділу юридичної особи діє на основі установчих документів такого платника податків (податкового агента) і (або) його довіреності, виданої відповідно до цивільного законодавства Республіки Казахстан, в якій вказується конкретний перелік повноважень представника.

Особиста участь платника податків (податкового агента) у відносинах, регульованих податковим законодавством Республіки Казахстан, не позбавляє його права мати представника, так само як участь представника не позбавляє платника податків (податкового агента) права на особисту участь у зазначених відносинах.

Дії (бездіяльність) представника платника податків (податкового агента), вчинені у зв'язку з участю цього платника податків (податкового агента) у відносинах, регульованих податковим законодавством Республіки Казахстан, визнаються діями (бездіяльністю) платника податків (податкового агента) в рамках повноважень, наданих їм на підставі документів [193].

В свою чергу, в Податковому кодексі Киргизької Республіки інститут податкового агента відсутній, натомість в ст.46 відображено, що платник податків має право брати участь у податкових

правовідносинах особисто, а також через податкового представника. Податковий представник має право виступати в податкових правовідносинах від імені платника податків. Особиста участь платника податків в податкових правовідносинах не позбавляє його права мати податкового представника, так само як участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у податкових правовідносинах. Повноваження, права, обов'язки і відповідальність податкового представника визначаються: 1) податковим законодавством Киргизької Республіки; 2) цивільно-правовим договором, що укладається між платником податків і податковим представником; 3) довіреністю, виданою платником податку податковому представнику.

Дія або бездіяльність податкового представника платника податків, пов'язана з участю цього платника податків у податкових правовідносинах, визнається дією або бездіяльністю платника податків.

Податковим представником платника податків не може бути державний орган чи посадова особа державного органу [194].

Представником платника є посадова особа платника податків, а саме:

- 1) керівник виконавчого органу управління платника податків;
- 2) керівник постійної установи організації;
- 3) фізична особа, якій надано повноваження щодо виконання обов'язків, встановлених Кодексом, на підставі трудового договору або цивільно-правового договору або довіреності [194].

Найбільшої уваги заслуговують положення законодавства зарубіжних країн щодо визначення 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 представництва для податкових агентів сприятиме

ефективному виконанню останніми своїх статусних функцій. Вважаємо за необхідне зупинитися також на правах та обов'язках податкових агентів, що містяться в законодавстві зарубіжних країн.

Варто наголосити про існування декількох особливостей їх правового врегулювання.

Так, обов'язки податкового агента зазвичай ототожнюються з обов'язками платника податків, аналіз відповідних кодексів дає можливість стверджувати, що вони зазвичай відрізняються за формулюванням, а зміст фактично схожий.

Вбачається доцільним обов'язки податкового агента представити у наступному форматі.

Податковий агент зобов'язаний:

- правильно і своєчасно обчислювати, утримувати та перераховувати до бюджету податки, утримувані з платника податків або у джерела виплати відповідно до чинного податкового законодавства;

- вести облік доходів, виплачених платникам податків, і податків, утриманих з них (або у джерела виплати) та перерахованих до відповідних бюджетів, у тому числі вести окремий облік по кожному платнику податків;

- представляти в податковий орган за місцем свого обліку податкову звітність у порядку, встановленому чинним податковим законодавством;

- виконувати інші обов'язки, передбачені податковим законодавством [192];

- видавати платникам за їх зверненнями довідки про доходи, обчислених та утримані податки за формою, затвердженою у встановленому порядку;

- подавати до податкових органів документи та відомості, необхідні для здійснення контролю за правильністю обчислення, утримання та перерахування до бюджету відповідних податків;

- забезпечувати протягом строків, установлених законодавством, збереження документів та відомостей, необхідних для здійснення контролю за правильністю обчислення, утримання та перерахування до бюджету відповідних податків [191].

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 (платників податків), а саме:

- отримувати від податкових органів та інших уповноважених державних органів письмові роз'яснення з питань застосування актів податкового законодавства;

- представляти свої інтереси в податкових органах самостійно або через свого представника;

- отримувати від податкових органів на підставі заяви виписку з даних обліку податкових органів про обчислені та сплачені суми податків, зборів (зборів), пені;

- отримувати в податковому органі на підставі заяви копію наданої ним податковій декларації (розрахунку);

- отримувати від податкових органів на підставі заяви інформацію про реквізити, необхідних для заповнення платіжних документів в цілях виконання податкового зобов'язання, сплати пені;

- вимагати від посадових осіб податкових органів дотримання актів податкового законодавства при здійсненні ними дій щодо платників;

- не виконувати неправомірні рішення податкових органів та вимоги їх посадових осіб, які не відповідають положенням чинного податкового законодавства [191];

- письмово фіксувати питання, що виникають у посадовій особи податкових органів у ході проведення податкової перевірки, і погоджувати з ним документ, що відображає ці питання;

- не надавати інформацію та документи, що не відносяться до об'єктів оподаткування та (або) об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, за винятком інформації та документів, надання яких прямо передбачено податковим законодавством, законодавством про трансфертному ціноутворенні, а також законодавством про державне регулювання виробництва і обігу окремих видів підакцизних товарів [193];

- не застосовувати форми податкової звітності, які не були опубліковані в офіційних засобах масової інформації;

- на підставі письмового запиту безоплатно отримувати про себе будь-яку інформацію, яка є в органах податкової служби;

- не надавати інформацію та документи, що не відносяться до виконання податкового зобов'язання.

Права платника податків забезпечуються відповідними обов'язками уповноваженого державного органу, органів податкової служби, митних органів, а також їх посадових осіб. Невиконання або неналежне виконання обов'язку щодо забезпечення прав платника податків тягне за собою відповідальність, передбачену законодавством [193].

Необхідно звернути увагу і на строки реалізації окремих прав. Наприклад Податковий кодекс республіки Таджикистан встановлює наступні вимоги до виконання прав податкового агента (платника податків):

- не пізніше 5 робочих днів з моменту отримання податковим органом письмової заяви отримувати витяг з особового рахунку про стан розрахунків з бюджетом за виконання податкового зобов'язання;

- протягом 5 робочих днів за письмовою заявою, отримувати наступні види довідок, у тому числі про наявність або відсутність податкової заборгованості, про суми отриманих нерезидентом доходів із джерел у Республіці Таджикистан і утриманих (сплачених) податків;

- отримувати відомості про реквізити, необхідні для заповнення платіжного документа, з метою виконання податкового зобов'язання зі сплати податків, а також інформацію про спосіб сплати податків протягом 1 робочого дня з моменту звернення до податкового органу [192].

Основні підходи до податкових декларацій та виконання обов'язків податкового агента можна виділити:

1) англійська податкова модель, яка багато в чому складається з справляння у джерела виплат;

2) американська податкова модель, яка використовує як стягування, так і декларації в рівній мірі;

3) французька податкова модель, яка в значній мірі спирається на декларування, хоча в останні роки починає все більше використовувати стягування у джерела виплати [184,с.98].

Підсумовуючи викладене вважаємо за необхідне підкреслити, що податкове законодавство зарубіжних країн має більш тривалу історію та характеризується деталізацією співвідношення понять платника податків, податкового агента, податкового представника, визначенням правових статусів цих суб'єктів. Це дає підстави стверджувати про ефективність податкових норм, що регулюють зазначену сферу, що в свою чергу зменшує кількість податкових спорів, та сприяє балансу

приватних і публічних інтересів в податковій сфері. Саме тому доцільно імплементувати окремі приписи в національне податкове законодавство.

Висновок до розділу 3

Основі причини виникнення податкових конфліктів (спрів): прогалини закону; колізії правових норм, що регулюють відносини в сфері оподаткування. Прогалина в законі – це недолік, що потрібно виправити, інколи законодавець свідомо не намагається робити це. Друга причина виникнення податкового спору – це колізія. Доволі часто відбувається так: усовуючи одну колізію, закон створює іншу.

Найпоширенішими підставами звернення до суду органів державної фіскальної служби визначено наступні: 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), в 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 по податку з доходів фізичних осіб.

В результаті аналізу судових рішень у адміністративних справах за участю податкових агентів, з'ясовано те що існування колізії в законодавстві зумовлено відсутністю повноважень суду щодо перекваліфікації протиправного діяння податкового агента.

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, в той час як податкові агенти: самозайняті особи та фізичні особи - підприємці самостійно несуть адміністративну відповідальність.

Можна констатувати, що ст. 127 ПК України, яка встановлює відповідальність за не нарахування, 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 по відношенню до 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.

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 в необхідності 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.

На підставі аналізу досвіду зарубіжних країн пропонуємо закріпити інституту податкового уповноваженого представника для податкових агентів, а також встановити та закріпити переліку прав та обов'язків податкового агента, що до обов'язків податкового агента які мають чітко корелюватися з його відповідальністю;

Необхідно закріпити в чинному законодавстві положення наступного змісту, права платника податків (податкового агента) забезпечуються відповідними обов'язками уповноваженого державного органу, органів податкової служби, митних органів, а також їх посадовими особами. Невиконання або неналежне виконання обов'язку щодо забезпечення прав платника податків тягне за собою відповідальність, передбачену законодавством.

ВИСНОВКИ

В 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 їх статусу та обґрунтовано на цій основі пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства та практики його застосування, спрямованні 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 відносно меншу кількість податкових агентів простіше проконтролювати.

Податковим агентом можна визначати: - юридичну особу, фізичну особу – підприємця, самозайняту особу, що виконують покладені законодавством обов'язки імперативного характеру, які полягають у суворому дотриманні умов нарахування, утримання з доходів платника та перераховування до бюджетів податків та за ухилення від виконання обов'язків несуть відповідальність.

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 в 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

передбаченні законодавством мають бути суворо дотримані; по – п'яте безкоштовний характер діяльності.

Співвідношення податкового агента та представника платника податків полягає в наступному:

- підстава виникнення обов'язку у податкового агента пряма дія закону, у представника на підставі закону або договору;
- обсяг прав та обов'язків, у першому випадку: нарахування, утримання з доходу, що нараховується платнику та сплата, у випадку представника це представництво законних інтересів платника податків та ведення його справ, пов'язаних зі сплатою податків;
- відповідальність, податковий агент несе перед державою, представник перед платником;
- наявність податкового зобов'язання: у податкового агента виникає самостійне податкове зобов'язання, коли у представника його немає.

3. З урахуванням особливостей податкових правовідносин юридичним фактом виникнення податкового зобов'язання є одночасна наявність двох елементів: 1) обов'язку сплатити державі конкретно визначені суму 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 наступного 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 є, по-перше, обов'язковим учасником правовідносин по справлянню даного податку, а по-друге, ті обов'язки, які покладено на податкового агента, інша особа, навіть платник податку, виконати не може, оскільки це виключно 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 по відношенню до 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, в) 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 та податкових агентів.

Основі причини виникнення податкових конфліктів (спрів): прогалини закону; колізії правових норм, що регулюють відносини в сфері оподаткування. Прогалина в законі – це недолік, що потрібно виправити, інколи законодавець свідомо не намагається робити це. Друга причина виникнення податкового спору – це колізія. Доволі часто відбувається так: усуюючи одну колізію, закон створює іншу.

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 в необхідності 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 наступного змісту, права платника податків(податкового агента) забезпечуються відповідними обов'язками уповноваженого державного органу, органів податкової служби, митних органів, а також їх посадових осіб. Невиконання або неналежне виконання обов'язку щодо забезпечення прав платника податків тягне за собою відповідальність, передбачену законодавством.

Податковий агент зобов'язаний:

- правильно і своєчасно обчислювати, утримувати та перераховувати до бюджету податки, утримувані з платника податків або у джерела виплати відповідно до чинного податкового законодавства;

- вести облік доходів, виплачених платникам податків, і податків, утриманих з них (або у джерела виплати) та перерахованих до відповідних бюджетів, у тому числі вести окремий облік по кожному платнику податків;

- представляти в податковий орган за місцем свого обліку податкову звітність у порядку, встановленому чинним податковим законодавством;

- виконувати інші обов'язки, передбачені податковим законодавством ;

- видавати платникам за їх зверненнями довідки про доходи, обчислених та утримані податки за формою, затвердженою у встановленому порядку;

- подавати до податкових органів документи та відомості, необхідні для здійснення контролю за правильністю обчислення, утримання та перерахування до бюджету відповідних податків;

- забезпечувати протягом строків, установлених законодавством, збереження документів та відомостей, необхідних для здійснення

контролю за правильністю обчислення, утримання та перерахування до бюджету відповідних податків

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.

Уповноваженим представником платника визнається фізична або юридична особа, уповноважена платником представляти його інтереси у відносинах урегульованих податковим законодавством. Уповноважений представник платника-організації здійснює свої повноваження на підставі довіреності, яка видається в порядку, встановленому актами законодавства.

Уповноважений представник платника - фізичної особи здійснює свої повноваження на підставі нотаріально посвідченої довіреності, в якій вказується конкретний перелік повноважень представника.

Дії (бездіяльність) представника платника податків (податкового агента), вчинені у зв'язку з участю цього платника податків (податкового агента) у відносинах, регульованих податковим законодавством Республіки Казахстан, визнаються діями (бездіяльністю) платника податків (податкового агента) в рамках повноважень, наданих їм на підставі документів.

Податковим представником платника податків не може бути державний орган чи посадова особа державного органу.

Податковий агент може представляти свої інтереси в податкових органах самостійно або через свого представника:

- отримувати від податкових органів на підставі заяви виписку з даних обліку податкових органів про обчислені та сплачені суми податків, зборів (зборів), пені;
- отримувати в податковому органі на підставі заяви копію наданої ним податковій декларації (розрахунку);
- отримувати від податкових органів на підставі заяви інформацію про реквізити, необхідних для заповнення платіжних документів в цілях виконання податкового зобов'язання, сплати пені;
- вимагати від посадових осіб податкових органів дотримання актів податкового законодавства при здійсненні ними дій щодо платників;
- не виконувати неправомірні рішення податкових органів та вимоги їх посадових осіб, які не відповідають положенням чинного податкового законодавства;
- письмово фіксувати питання, що виникають у посадовій особи податкових органів у ході проведення податкової перевірки, і погоджувати з ним документ, що відображає ці питання;
- не надавати інформацію та документи, що не відносяться до об'єктів оподаткування та (або) об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, за винятком інформації та документів, надання яких прямо передбачено податковим законодавством, законодавством про трансфертному ціноутворенні, а також законодавством про державне регулювання виробництва і обігу окремих видів підакцизних товарів ;
- не застосовувати форми податкової звітності, які не були опубліковані в офіційних засобах масової інформації;
- на підставі письмового запиту безоплатно отримувати про себе будь-яку інформацію, яка є в органах податкової служби;
- не надавати інформацію та документи, що не відносяться до виконання податкового зобов'язання

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Теремецький В. І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 1 (9).
2. Зобов'язальне право. Теорія і практика : навчальний посібник для студентів юридичних вузів і факультетів університетів / за ред. д.ю.н., професора О. В. Дзери. – К. : Юрінком Інтер, 1998. – С. 14.
3. Козлова Е. И. Конституционное право России : учебник / Е. И. Козлова, О. Е. Кутафин. – М., 1998. – С. 246.
4. Карасьова М. В. Финансовые правоотношения / М. В. Карасьова. – М., 2001. – С. 326.
5. Карасьова М. В. Поняття і структура податкових правовідносин. Податкове право Росії : підручник для вузів / М. В. Карасьова; відп. ред. Ю. А. Крохіна. – М. : НОРМА, 2008.
6. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс : підручник / О. П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 808 с.
7. Грачева Е. Ю. Финансовое право России : учебное пособие для вузов / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. – М. : Теис, 1997. – С. 68.
8. Энциклопедический словарь / за ред. Ф. А. Бракгаузер, И. А. Ефрона. – СПб., 1898. – Т. XXIV. – С. 988.
9. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 року // Голос України. – 2010. – № 229.
10. Актуальні питання науки фінансового права : монографія / за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2010. – 464 с.
11. Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрук, Д. А. Кобильник та ін.; за ред. проф. М. П. Кучерявенко. – Київ : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

12. Гетьманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку / Д. О. Гетьманцев // Часопис Київського університету права. – 2013. – № 4. – С. 134–137.
13. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. доктора юрид. наук : 12.00.07 / Криницький І. Є. – К. : Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 2010. – 433 с.
14. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : монография / И. И. Кучеров. – М. : ЗАО «ЮрИнформ», 2009. – 473 с.
15. Теремецький В. І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 741–748.
16. Лукьянов В. В. Правовые основы исполнения обязанности по уплате налогов : дис. канд. юрид. наук : 12.00.14 / Лукьянов В. В. – Саратов : РГБ, 2006. – 175 с.
17. Васильєва А. Г. Обов'язки у правовому статусі платника податків / А. Г. Васильєва // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 89–93.
18. Николаев В. А. Ответственность налоговых агентов. С кого взыскать налог, не перечисленный налоговым агентом в бюджет? / В. А. Николаев // Арбитражная налоговая практика. – 2002. – № 4. – С. 34.
19. Сергиенко Р. А. Организации как субъекты налогового права : дис. кандидата юридических наук : 12.00.14 / Сергиенко Р. А. – М. : РГБ, 2003. – 194 с.
20. Новицкий И. Б. Общее учение об обязательствах / И. Б. Новицкий, Л. А. Лунц. – М. : Юр. лит., 1950. – С. 67.
21. Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов : дис. канд. юрид. наук : 12.00.04 / Евтушенко В. Ф. – М., 2006. – 182 с.

22. Гега П. Т. Основи податкового права : навч. посіб. / П. Т. Гега, Л. М. Доля. – 4-те вид., перероб. і доп. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2003. – С. 71.
23. Пригоцький В. А. Правознавство / В. А. Пригоцький, С. Л. Яблочников. – Вінниця : Книга-Вега, 2006. – С. 222.
24. Самсін І. Л. Зміна податкового зобов'язання: підстави та наслідки за Податковим кодексом України / І. Л. Самсін // Наука і практика. – 2011. – № 8(131). – С. 27–31.
25. Про податок на додану вартість : Закон України : від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР // Офіційний вісник України. – 1997. – № 18 (Закон втратив чинність з 1 січня 2011 року згідно з Податковим кодексом України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI).
26. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України : від 22 травня 2003 р. № 889-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 28. (Закон втратив чинність з 1 січня 2011 року згідно з Податковим кодексом України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI).
27. Про акцизний збір : Декрет Кабінету Міністрів України : від 26 грудня 1992 року № 18-92 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10 (Закон втратив чинність з 1 січня 2011 року згідно з Податковим кодексом України від 2 грудня 2010 року N 2755-VI).
28. Піддубна Д. В. Правове регулювання обліку платників податків як елемент податкової діяльності держави : дис. канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Д. В. Піддубна ; Київський нац. ун-т імені Тараса Шевченка. – К., 2008. – 180, [98–99] с.
29. Александров С. В. Налоговое право: учебное пособие / С. В. Александров, Н. П. Кучерявенко, Н. В. Сидорова. – Х. : Консум, 1998. – 816, [208–209] с.

30. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / М. О. Перепелиця ; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2002. – 18, [9] с.
31. Гега П. Т. Основи податкового права : навчальний посібник / П. Т. Гега, Л. М. Доля. – 3-є вид., випр. і доп. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2003. – 302, [16] с.
32. Податкове право : навчальний посібник / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 400, [67] с.
33. Основы налогового права : учебно-методическое пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Инвест Фонд, 1995. – 496 с.
34. Марченко В. Б. Податкове право : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / В. Б. Марченко, М. Ф. Легкова. – К. : КНЕУ, 2004. – 224 с.
35. Пархоменко-Цироциянц С. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.ю.н. : спец. 12.00.07 / С. В. Пархоменко-Цироциянц. – Одеса : Б.В., 2005. – 18 с.
36. Пришва Н. Ю. Поняття інституту представництва в податковому праві України / Н. Ю. Пришва // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2006. – № 6. – С. 63.
37. Жернаков М. Типи і форми представництва в податковому праві / М. Жернаков // Підприємництво, господарство і право. – 2005. – № 4. – С. 114–116.
38. Оніщик Ю. В. До питання про момент виникнення, зміни та припинення податкової правосуб'єктності організації-платника податку / Ю. М. Оніщик // Адвокат. – 2009. – № 1. – С. 16–19.

39. Податковий агент як суб'єкт податкового правопорушення : матеріали молодіжної конференції 23–24 квітня 2010 року / К. Д. Янішевська // Соціально-гуманітарні проблеми сучасної молоді в Україні / від. за вип. Л. П. Валенкевич. – Суми : СумДУ, 2010. – Ч. 2. – С. 67–68.
40. Штерн С. Налоговые агенты: проблемы статуса и практики / С. Штерн. – М. : ЮК «юр кафе», 2004. – 408 с.
41. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України в 3 т. / кол. авторів; за заг. редакцією М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.
42. Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристь, 2004. – С. 101.
43. Карапетян Астхик Рафиковна. Правовой статус частных субъектов налогового права : дис. канд. юрид. наук : 12.00.14 / Карапетян Астхик Рафиковна. – М. : РГБ, 2005. – 211 с.
44. Ключник О. Декларування доходів фізичних осіб / О. Ключник. – К. : ІКУ «Леста», 2007. – 44 с.
45. Про організації роботодавців, їх об'єднання, права і гарантії їх діяльності : Закон України : від 22.06.2012 № 5026-VI.
46. Про оренду державного та комунального майна : Закон України : від 10 квітня 1992 року № 2269-XII (в редакції Закону України : від 14 березня 1995 року № 98/95-ВР).
47. Про оренду землі : Закон України : від 6 жовтня 1998 року № 161-XIV (в редакції Закону України : від 2 жовтня 2003 року № 1211-IV).
48. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України : від 23 лютого 2006 року № 3480-IV // ВВР. – 2006. – № 325.

49. Про банки і банківську діяльність : Закон України : від 7 грудня 2000 року № 2121-III.
50. Головань Т. Г. Участь банківських установ у забезпеченні податкового контролю / Т. Г. Головань // Наукові читання, присвячені пам'яті В. М. Корецького : зб. наук. праць. – Київ : Вид-во Європейського університету, 2010. – 458 с.
51. Жуковська Я. М. Особливості оподаткування прибутків комерційних банків / Я. М. Жуковська // Наукові праці НУХТ. – Київ, 2010. – № 34. – С. 31.
52. Кушнарьова Т. Є. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин : дис. к.ю.н. / Кушнарьова Т. Є. – Харків, 2000.
53. Про державну податкову службу в Україні : Закон України : від 4 грудня 1990 року № 509-XII (втратив чинність на підставі Закону України : від 5 липня 2012 р. № 5083-VI).
54. Берназюк Я. О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин : дис. к.ю.н. / Берназюк Я. О. – Ірпінь, 2004.
55. Про страхування : Закон України : від 7 березня 1996 року № 85/96-ВР (в редакції Закону України : від 4 жовтня 2001 року № 2745-III).
56. Про недержавне пенсійне забезпечення : Закон України : від 9 липня 2003 року № 1057-IV.
57. Нікітіна Л. О. Правові засади формування місцевих бюджетів НУДПСУ : дис. к.ю.н. / Л. О. Нікітіна. – Ірпінь, 2004. – 215 с.
58. Вінніков О. Ю. Оподаткування діяльності неприбуткових організацій в Україні / О. Ю. Вінніков. – К. : Центр інновацій та розвитку, 2000. – 94 с.
59. Настільна книга для неприбуткових організацій / за ред. А. Ткачука. – 2-е вид., випр. і допов. та адап. до укр. законодавства

станом на 01.08.2005. – К. : Ін-т громад. суспільства, ІКЦ «Леста», 2005. – 288 с.

60. Дубчак А. Хроніки утилізації права [Електронний ресурс] / А. Дубчак. – Режим доступу : <http://www.2000.ua/v-nomere/dershava/reflii/prova.htm>.

61. Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності : Закон України : від 15 вересня 1999 року № 1045-XIV.

62. Бондаренко М. Правова регламентація господарської діяльності казенних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.ю.н. : 12.00.04 / М. Бондаренко. – Донецьк, 2001.

63. Господарський кодекс України : від 16 січня 2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

64. Красносільська А. Податкове середовище для громадської та благодійної діяльності з 2015 року: нові можливості, нові і старі бар'єри [Електронний ресурс] / А. Красносільська. – Режим доступу : http://www.ucihr.org.ua/userfiles/tax_2015_nqo.hdf/

65. Піскова Ж. В. Оподаткування доходів фізичних осіб від операції з об'єктами рухомого та нерухомого майна / Ж. В. Піскова, І. М. Цуркан // Вісник Дніпропетровського університету. – 2012. – Вип. 6(2). – С. 13. – (Серія «Економіка»).

66. Карнарук Н. В. Державний контроль за нотаріальною діяльністю України : дис. к.ю.н. / Н. В. Карнарук. – Ірпінь, 2007.

67. Про товарну біржу : Закон України : від 10 12 1991 № 1956 - XII

68. Плахіна І. В. Правове становище товарних бірж / І. В. Плахіна // Журнал «Держава і право» (юридичні і політичні науки). – 2009. – № 44. – С. 381–385.

69. Постанова Харківського апеляційного адміністративного суду : від 13 березня 2012 р. №5011-50/408-2012.
70. Перепелиця М. О. Суб'єкти фінансового права (теоретичні аспекти) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук / М. О. Перепелиця. – Харків, 2013. – 38 с.
71. Жернаков М. В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.ю.н. : 12.00.07 / М. В. Жернаков. – Київ, 2009. – С. 16.
72. Марченко В. Б. Податкове право : навчально-методичний посібник для самос. вивч. дисц. / В. Б. Марченко, М. Ф. Легкова. – К. : КНЕУ, 2004. – 225 с.
73. Хохуляк В. В. Правове регулювання земельного податку в Україні : дис. к.ю.н. / Хохуляк В. В. – Ірпінь, 2003.
74. Масленников М. Налоговым агентом может стать каждый / М. Масленников // АКДИ «Экономика и жизнь». – 2000. – Вып. 11. – июнь.
75. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – С. 151.
76. Ильин А. Н. Антропология субъекта / А. Н. Ильин // Электронный журнал «Знание. Понимание. Умение». – 2010. – № 1 – (Серия : Философия. Политология).
77. Зайчук О. В. Теорія держави і права. Академічний курс : підручник / О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко; за ред. О. В. Зайчука. – К. : Юрінком Інтер, 2006. – 688 с.
78. Протасов В. Н. Теория права и государства. Проблемы теории права и государства. Вопросы и ответы / В. Н. Протасов. – М. : Новый Юрист, 1999. – 240 с.
79. Кучерявенко Н. П. Налоговое право / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Консум, 1998. – 447 с.

80. Теремецький В. І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин [Електронний ресурс] / В. І. Теремецький // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 741–748. – Режим доступу : <http://www.nbuuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11tvicpp.pdf>.
81. Карасева М. В. Проект НК РФ и новые явления в праве / М. В. Карасева // Хозяйство и право. – 1997. – № 4. – С. 78–79.
82. Винницький Д. В. Суб'єкти податкового права / Д. В. Винницький. – М. : НОРМА, 2000. – 192 с.
83. Налоги и налоговое право : учеб. пособ. / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Атлантика-Пресс, 1997. – 532 с.
84. Конституція України : від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/254к/96>.
85. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс : підручник / М. П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
86. Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні / Р. А. Сидорук // Право і суспільство. – 2015. – № 5. – С. 150–157.
87. Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб» : Закон України : від 26.11.2015 № 835-VIII // ВВР України. – 2003 (в редакції Закону України : від 26.11.2015 № 835-VIII // ВВР. – 2016. – №2. – Ст. 17).
88. Про особливості здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності щодо фізичних осіб – підприємців та юридичних осіб, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності» : Закон України : від 23 лютого 2012 р. № 4448-VI // Відомості Верховної Ради. – 2012. – № 49. – Ст. 558 (із змінами, станом на 28.12.2014 // ВВР. – 2015. – № 11. – Ст. 75).

89. Науково-практичний коментар Митного кодексу України станом на липень 2014 р. / А. І. Суббот, Т. О. Мацелик, В. М. Вишновецький. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 664 с.
90. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України : від 16.07.1999 № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
91. Гаруст Ю. В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України : дисертація к.ю.н. / Гаруст Ю. В. – Ірпінь, 2008.
92. Про звернення громадян : Закон України : від 2 жовтня 1996 року № 393/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 47. – Ст. 256.
93. Цивільний процесуальний кодекс України : від 18 березня 2004 року № 1618 // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 40–41. – Ст. 492 (із змінами, станом на 04.02.2016 // ВВР. – 2016. – № 10. – Ст. 107).
94. Кодекс адміністративного судочинства України : від 6 липня 2005 року // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35–37. – Ст. 446 (із змінами, станом на 04.02.2016 // ВВР. – 2016. – № 11. – Ст. 125).
95. Про державну таємницю : Закон України : від 21 січня 1994 року № 3855-XII (в редакції Закону України : від 21 вересня 1999 року № 1079-XIV) // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 16. – Ст. 93 (із змінами, станом на 02.07.2015 // ВВР. – 2015. – № 36. – Ст. 360).
96. Про банки і банківську діяльність : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 5–6. – Ст. 30 (із змінами, станом на 25.12.2015 // ВВР. – 2016. – № 5. – Ст. 54).
97. Податковий агент як суб'єкт податкового правопорушення : матеріали молодіжної конференції 23–24 квітня 2010 року /

К. Д. Янішевська // Соціально-гуманітарні проблеми сучасної молоді в Україні / від. за вип. Л. П. Валенкевич. – Суми : СумДУ, 2010. – Ч. 2. – С. 67–68.

98. Алексеев С. С. Теория права / С. С. Алексеев. – М., 1995. – С. 243.

99. Томаш Л. В. Правовий режим: поняття та ознаки / Л. В. Томаш // Наук. вісн. Чернівецького ун-ту. – 2005. – № 282. – С. 25.

100. Алексеев С. С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве / С. С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1989. – С. 185.

101. Гайдамака І. О. Правовий режим: поняття та види / І. О. Гайдамака // Державне будівництво та місцеве самоврядування. – 2008. – № 15. – С. 120–127.

102. Матузов Н. И. Политико-правовые режимы: актуальные аспекты [Электронный ресурс] / Н. И. Матузов, А. В. Малько. – Режим доступа : <http://www.ovsem.coni/user/pprap>.

103. Теремецький В. І. Поняття та види податково-правових режиму [Электронный ресурс] / В. І. Теремецький. – Режим доступа : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vkhnuvs/2011_55/55/41.pdf

104. Сарана С. В. Щодо поняття й ознак загального податкового режиму / С. В. Сарана // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2015. – № 17, том 1. – С. 79. – (Сер. Юристунденція).

105. Сарана С. В. Податковий режим у процесі формування інформаційного суспільства / С. В. Сарана // Інформація і право. – 2014. – № 2 (11). – С. 62–67.

106. Гудимов В. И. Налогово-контрольное производство / В. И. Гудимов // Финансовое право. – 2002. – № 1. – С. 29–35.

107. Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/1306-1

108. Про прибутковий податок з громадян : Декрет Кабінету Міністрів України : від 26.12.1992 № 13-92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : ...sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove...z.../61751.htm

109. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами : Закону України : від 21.12.2000 № 2181-IV (втратив чинність на підставі Постанови Кабінету Міністрів України : від 27.12.2010 № 1236 (1236-2010-п).

110. Постанова Кабінету Міністрів України : від 1 серпня 2006 року № 1063 (1063-2006-п) (втратила чинність на підставі Постанови Кабінету Міністрів України : від 27.12.2010 № 1236 (1236-2010-п).

111. Про оплату праці : Закон України // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр

112. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/1058-15

113. Про державні лотереї в Україні // Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/5204-1

114. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України : № 909-VIII.

115. Кучерявенко М. П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні / М. П. Кучерявенко. – Х. : Фірма «Консул», 1997. – 432 с.

116. Про затвердження форми надання інформації суб'єктами господарювання, які провадять посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з оренди нерухомості (ріелтери), про укладені за їх посередництвом цивільно-правові договори угоди : Наказ ДПАУ : від 24.12.10 № 1024 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 2.

117. Про затвердження Порядку подання документів для застосування податкової соціальної пільги : Постанова Кабінету Міністрів України : від 29.12.10 № 1227 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatki-ta-zbori/podatok-na-dohodi-fizichnih-/normativno-pravovi-akti/53786.html>

118. Про статус ветеранів війни, гарантії їх правового статусу : Закон України : від 22.10.1993 № 3551-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 45. – Ст. 425.

119. Бюджетний кодекс України : від 28.12.2014 № 71-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 7–8, № 9. – Ст. 55.

120. Малініна Н. М. Шляхи трансформації податкового законодавства щодо оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс] / Н. М. Малініна. – Режим доступу : <http://ir.lib.vntu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/11283/214.pdf?sequence=3>

121. Тулуш Л. Д. Визначальні чинники формування податкового механізму в аграрному секторі економіки / Л. Д. Тулуш, Н. М. Малініна // матеріали восьмої Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Сучасність. Наука. Час. Взаємодія та взаємовплив», (23–25 листопада 2011 р.). – К. : ТОВ «ТК Меганом», 2011. – Ч. 2. – С. 32–34.

122. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України : від 24.12.2015 № 909-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/909-19>

123. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування неприбуткових організацій : Закон України : від 17.07.2015 № 652-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/652-19/paran2#n2>

124. Податок на прибуток – чинник стимулювання економіки? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zaxid.net/home/showSingleNews.do?podatok_na_pributok__chinnik_stimulyuvannya_ekonomiki&objectId=1127412

125. Романчук К. В. Завідувач кафедри міжнародної економіки, доктор екон. наук [Електронний ресурс] / К. В. Романчук. – Режим доступу : [.eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/139.pdf?.](http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/139.pdf?)

126. Ведомости Съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета СССР : от 4 июля 1990 г. № 27.

127. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України : від 28.12.1994 № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28 (в редакції Закону України : від 22.05.97 № 283/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 27. – Ст. 181). Закон втратив чинність з 1 січня 2011 року згідно з Податковим кодексом України : від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.

128. Фінансове право : навчальний посібник / М. О. Мацелик, Т. О. Мацелик, В. А. Пригоцький; за ред. В. К. Шкарупи. – К. : Знання, 2011. – 815 с.

129. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України : від 28 грудня 2014 року № 71-VIII.

130. Пиріжок С. Є. Переваги та недоліки спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого бізнесу: обліковий вимір / С. Є. Пиріжок, Л. Г. Олійник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку: контролю та аналізу. – 2015. – Вип. 3 (33).

131. Болотова Г. Спрощена система оподаткування: стислий огляд можливих змін [Електронний ресурс] / Г. Болотова. – Режим доступу : <http://www.iepd.dn.ua/?p=3165>.

132. Боднарук Ю. В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Боднарук Ю. В. – Одеса, 2008. – 247 с.
133. Касьяненко Л. М. Процесуальна фінансово-правова теорія: становлення і розвиток : дис. доктора юридичних наук : 12.00.07 / Касьяненко Л. М. – Ірпінь : Національний університет державної податкової служби України, 2010. – 468 с.
134. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. доктора юридичних наук : 12.00.07 / Криницький І. Є. – К. : Національний університет імені Тараса Шевченка, 2010. – 433 с.
135. Кучерявенко Н. П. Налоговый процесс : учебное пособие / Н. П. Кучерявенко. – К. : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. – 392 с.
136. Мінаєва О. М. До питання щодо джерел та структури податкового процесу / О. М. Мінаєва // Митна справа. – 2014. – № 2(92). – С. 255–259.
137. Сарана С. Місце податкового режиму у системі податкового права / С. Сарана // Малий та середній бізнес (право, держава, економіка). – 2015. – № 3–4 (62–63). – С. 71–77.
138. Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. – Саратов : СВШ МВД РФ, 1995. – 560 с.
139. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов : монография / А. Смит. – М. : Соцэкгиз, 1962. – 654 с.
140. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : автореф. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. С. Башняк. – Нац. юрид. акад. України імені Ярослава Мудрого. – Х., 2005. – 20 с.
141. Винницький Д. В. Принцип равенства и всеобщности налогообложения: проблемы реализации / Д. В. Винницький // Законодательство и экономика. – 2003. – № 4. – С. 33–37.

142. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, часть первая (постатейный, расширенный) / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1999. – 592 с.
143. Зайцев И. М. Сущность хозяйственных споров / И. М. Зайцев. – Саратов : Саратовский ун-т, 1974. – 156 с.
144. Петражицкий Л. И Теория права и государства в связи с теорией нравственности / Л. И. Петражицкий. – СПб. : Издательство «Лань», 2000. – 608 с. – (Серия : Мир культуры, истории и философии).
145. Тихимиров М. Ю. Юридическая энциклопедия / М. Ю. Тихимиров, Л. Ю. Тихомирова. – М., 1998. – 213 с.
146. Пригоцький В. А. Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів при вирішенні спорів : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Пригоцький В'ячеслав Анатолійович. – Ірпінь, 2012. – 253 с.
147. Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Усенко Євгенія Андріївна. – Ірпінь, 2010. – 199 с.
148. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами Державної податкової служби України : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Касьяненко Любов Михайлівна. – Ірпінь, 2004. – 232 с.
149. Кучерявенко М. П. Основи податкового права : навчальний посібник / М. П. Кучерявенко. – Харків : Легас, 2001. – 304 с.
150. Латковська Т. А. Правова природа податкових конфліктів / Т. А. Латковська // Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». – 2013. – № 1. – С. 134–151.
151. Свириденко В. М. Співвідношення поняття «конфлікт» і «спір» та особливості їх використання у податковому законодавстві України / В. М. Свириденко // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2010. – № 4(51). – С. 185–192.

152. Тильчик В. В. Поняття і сутність податкових спорів між органами Державної податкової служби України та платниками податків / В. В. Тильчик // Часопис Київського університету права. – 2010. – № 3. – С. 110–114.
153. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання : навч. посіб. / С. В. Буряк, П. В. Мельник, Ф. О. Ярошенко та ін.; за заг. ред. Буряка С. В. – К. : Юринком Інтер, 2009. – 800 с.
154. Пархоменко-Цироціян С. В. Податкові спори: причини виникнення та проблеми вирішення / С. В. Пархоменко-Цироціян // Прикарпатський юридичний вісник. – 2016. – Випуск 1(10).
155. Лазарев В. В. Пробелы в праве. Вопросы понятия пробелов. Критика теорий беспробельности права / В. В. Лазарев. – Казань : Изд-во Казанского университета, 1969. – 125 с.
156. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник / О. Ф. Скакун; пер. з рос. – Харків : Консул, 2001. – 656 с.
157. Нерсесянц В. С. Философия права : учебник для вузов / В. С. Нерсесянц. – М. : Изд. группа ИНФРА М-НОРМА, 1997. – 652 с.
158. Венгеров А. Б. Теория государства и права : учебник для юридических вузов / А. Б. Венгеров. – 3-е изд. – М. : Юриспунденция, 2000. – 528 с.
159. Васьковский Е. В. Руководство к толкованию и применению законов. Для начинающих юристов / Е. В. Васьковский. – М. : Издание Бр. Башмаковых, 1913. – 171 с.
160. Войниканис Е. А. Информация. Собственность. Интернет: традиция и новеллы в современном праве / Е. А. Войниканис, М. В. Якушев. – М. : Волтерс Клувер, 2004.

161. Незнанова З. А. Коллизии в уголовном праве / З. А. Незнанова : монографія. – Екатеринбург : Изд. «Уральские военные вести», 1994. – 284 с.
162. Пригоцький В. А. Колізії в податковому праві України / В. А. Пригоцький, М. О. Мацелик // Науковий вісник Національного університету податкової служби України (економіка, право). – 2009. – № 1(44). – С. 220–226.
163. Миронова С. М. Механизм разрешения налоговых споров в РФ (финансово-правовой аспект) : монографія / С. М. Миронова. – М., 2007. – 195 с.
164. Малярчук І. А. Класифікація податкових спорів. Актуальні проблеми політики [Електронний ресурс] / І. А. Малярчук. – Режим доступу : <http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/2907/Malarchuk.pdf?sequence=1>
165. Назаров В. К. К вопросу дефиниции и классификации споров, возникающих в связи с взиманием налога / В. К. Назаров // Финансовое право. – 2007. – № 10. – С. 26–28.
166. Усенко Є. А. Суб'єктний склад податкового спору. Особливості розгляду податкових спорів в контексті прийняття Податкового кодексу України : матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 11 лютого 2011 р.) / Є. А. Усенко; ред. кол. : Ю. П. Битяк, М. П. Кучерявенко, О. А. Лукашов. – Х. : НДІ держ. буд-ва та місц. самоврядування, 2011. – 92 с.
167. Цвіра Д. Питання процесуального врегулювання податкових спорів в Україні / Д. Цвіра // Підприємництво господарства і права. – 2016. – № 3. – С. 116–120.

168. Ярошенко В. Судова практика в судових спорах [Електронний ресурс] / В. Ярошенко. – Режим доступу : <http://alltax.ua/uk/praktiky/sudova-praktika-z-podatkovyih-sporiv.html>.

169. Цвіра Д. Окремі аспекти судової практики вирішення податкових спорів / Д. Цвіра // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2016. – № 2, том 2. – С. 116–119. – (Серія : Юридичні науки).

170. Загальнодержавний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/>

171. Сасов К. А. Солидарная ответственность в налоговом праве / К. А. Сасов. – М. : Альпина Пабlishер, 2011. – 201 с.

172. Евтушенко В. Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений / В. Ф. Евтушенко; под общ. ред. И. И. Кучерова. – М. : ИД «Юриспруденция», 2006. – 136 с.

173. Гоцуляк Є. М. Склад та кваліфікуючі ознаки порушень податкового законодавства, за які передбачена адміністративна відповідальність / Є. М. Гоцуляк // Юридичний науковий електронний журнал. – 2014. – № 6. – С. 97–102.

174. Гарипов Р. Ф. Понятие субъекта юридической и политической ответственности / Р. Ф. Гарипов // Вектор науки ТГУ. – 2014. – № 4 (19). – С. 22–24. – (Серия : Юридические науки).

175. Административное право России : учебник / под ред. П. И. Кононова, В. Я. Кикотя, И. Ш. Килясханова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2009. – 687 с.

176. Ведомости Съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета : от 09.05.1990. – № 19. – С. 320.

177. Про спрощену систему оподаткування обліку та звітності суб'єктів малого підприємства : Указ Президента : від 28.06.99 № 746/99.

178. Рішення Конституційного Суду України : від 30.05.2001 № 7рп/2001.
179. Роз'яснення Вищого адміністративного суду України : інформаційний лист : від 24.12.2010 № 1842/11/13-10.
180. Щодо відповідальності за порушення або не своєчасне подання податковими агентами податкового розрахунку за формулою № 1ДФ : лист Державної податкової адміністрації України : від 14.09.2005 № 18388/7/17-2117.
181. Наказ ДПА України : від 17 березня 2001 року № 110 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://consultant.parus.ua/?doc=02YOF0A25A>
182. Кодекс України про адміністративні правопорушення : науково-практичний коментар / за заг. ред. А. С. Васильєва, І. О. Миколенка. – Х. : ТОВ «Одіссей», 2010. – 1024 с.
183. The Tax That Beat Napoleon) (Sabine B E.V. A History of Income Tax. Abingdon, 2006. – Pp. 21–41.
184. Коломеец Д. С. Правовое положение налогового агента в Российском и зарубежном законодательстве : дис. канд. юрид. наук : 12.00.14 / Коломеец Д. С. – 2011. – 178 с.
185. Montgomery R.H. Income Tax Procedure – 1925. Including Federal Capital Stock Tax, Federal Estate Tax, and Supplement to Excess Profits Tax Procedure, 1921. – NY, 1925. – P. 435.
186. Sabine B.E. K A History of Income Tax. Abingdon, 2006. – P. 567.
187. Seligman E.R:A. The Income Tax: A Study of the History, Theory, and Practice of Income. – New Jersey, 2005. – P. 65–78.
188. Fedcrer W. J. The Interesting History of Income Tax. St. Louise, 2004. – P. 780.

189. Особенная часть Налогового кодекса Беларусь : Закон Республики Беларусь : от 4 января 2003 г. № 184-3 // Национальный реестр актов Республики Беларусь. – 2003. – № 8-2/933.

190. Налоговый кодекс РФ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – С. 3824.

191. Налоговый кодекс Республики Беларусь : от 19 декабря 2002 г. № 166-3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://kompmp.rada.gov.ua/kompmp/control/uk/doccatalog/list?currDir=46459>.

192. Налоговый кодекс Республики Таджикистан : от 17 сентября 2012 года № 901 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=54848

193. О налогах и других обязательных платежах в бюджет : Налоговый кодекс Республики Казахстан : от 10 декабря 2008 года № 99-IV (с изменениями и дополнениями по состоянию на 17.11.2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217.

194. Налоговый кодекс Киргизской Республики : от 17 октября 2008 г. № 230 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 03.08.2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки..**