

УДК 351.713

## ІСТОРІЯ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ІНСТИТУТУ ПОДАТКОВОГО АГЕНТА

Янішевська К.Д., викладач  
кафедри судочинства і міжнародного права  
Сумський державний університет

Статтю присвячено дослідженню історії становлення та розвитку такого правового інституту, як «податковий агент». Особлива увага приділяється історичним етапам розвитку податкового агента.

**Ключові слова:** податковий агент, податок, утримуючий агент, податкова система, оподаткування.

Статья посвящена исследованию истории становления и развития такого правового института, как «налоговый агент». Особое внимание уделяется историческим этапам развития налогового агента.

**Ключевые слова:** налоговый агент, налог, удерживающий агент, налоговая система, налогообложение.

Yanishevska K.D. THE HISTORY OF FORMATION AND DEVELOPMENT OF TAX AGENT INSTITUTE

The article deals with investigation of formation and development of such institute as institute of tax agent. Special attention is given to historical phases of tax agent development for nowadays.

**Key words:** tax agent, tax, with holding agent, tax system, taxation.

**Постановка проблеми.** Податки є необхідним атрибутом існування будь-якої держави. Так, стаття 67 Конституції України закріплює обов'язок кожного громадянина України сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1].

Поряд із цим обов'язком платники податків та прирівняні до них суб'єкти податкових правовідносин, а саме, податкові агенти, наділені певними правами, які дозволяють цивілізовано спілкуватися з працівниками контролюючих органів. Незважаючи на це, вивченню юридичної природи та правового статусу податкового агента як у вітчизняній, так і закордонній науці не приділялася належна увага. Хоча треба наголосити на тому, що даний суб'єкт податкових правовідносин відіграє не менш важливу роль у механізмі оподаткування, ніж платники податку. Загалом, термін «податковий агент» у суспільний обіг запроваджений порівняно недавно, хоча вид діяльності, який він позначає, у практичному аспекті існує доволі давно. Тому для більш повної характеристики статусу податкового агента необхідно безпосередньо дослідити історію розвитку даного правового інституту.

**Метою статті** є дослідження становлення та розвитку інституту податкового агента в Україні, визначення історичних етапів розвитку податкового агента.

**Ступінь розробленості проблеми.** Проблематику розвитку інституту податкового агента у своїх роботах досліджували такі науковці, як В. Євтушенко, М. Жернаков, М. Кропотов, М. Кучерявенко, Н. Нечай та ін.

**Виклад основного матеріалу.** Як значає більшість науковців, термін «податковий агент» був введений в обіг доволі нещодавно, хоча учасник із відповідними функціями був відомий доволі давно. Так, у науковців існує думка, що система оподаткування з'явилася із виникненням найпростішої державної моделі, а витoki оподаткування можна побачити і в стародавніх жертвоприношеннях, що практикувалися, як добровільна данина вищим силам ще до виникнення християнства. Першими ж джерелами були певні базові цінності – земля, худоба, раби, а самі податки були «прямими» і справлялися безпосередньо з громадян, що одержують прибуток від майна.

У свою чергу, В. Євтушенко зазначає, що найбільш ранньою історичною формою використання податкових агентів у механізмі оподаткування була кругова порука [2]. Обов'язок по сплаті податків покладался на сільські общини, а відповідальність за стягування податків – на сільських старост. М. Кропотов наголошує на тому, що кругова порука вважалась доволі ефективною, та її законодавча відміна могла «нанести суттєву шкоду всьому селянському господарству на Русі» [3]. Головною фігурою в механізмі оподаткування при такій системі був сільський староста, який контролював стягнення податків та ніс відповідальність перед державою за своєчасне та повне внесення податків общинами [4]. Таким чином, аналізуючи вищевикладене, робимо висновок про те, що сільський староста виконував своєрідну роль та обов'язки податкового агента в ті часи.



**Ступінь розробленості проблеми.** Загалом, існування податкових відносин в Україні доволі тісно пов'язане з виникненням, становленням та розвитком такої держави, як Київська Русь. Як відомо із історичних джерел, у 947 р. відбулася перша податкова реформа в Україні, яка полягала в тому, що княгиня Ольга упорядкувала та систематизувала всю фінансову систему та започаткувала стабільне стягнення податків. Саме на даному етапі впроваджувалася нова «посада» – постійні князівські агенти – збирачі данини. Сенс реформи полягав у тому, що замість періодично здійснюваного полюддя була створена постійно діюча структура фінансових та податкових органів, включаючи князівський агентів [5].

Наступним суттєвим кроком у реформуванні та створенні нинішньої податкової системи України, а також розвитку інституту податкового агента відіграли часи правління Ярослава Мудрого, так як у період його правління був укладений перший звід законів – «Руську правду». Безпосередньо одна із його структурних складових «Покон вірний» містила положення, які детально регламентували тогочасну систему адміністрування податків. Скарбниця князя у ті часи була не відділеною від державної, а тому князь мав великі видатки, наприклад, на утримання свого двору, війська, будівництво міст і т. д., і саме тому прямого податку на ці потреби не вистачало. Це призвело до того, що на населення накладалися непрямі податки, до яких належали різні мита в солеварнях, у литті срібла, доходи від утримання корчмів та штрафи. Також це могли бути торгові, перевізні або ж судові збори (мита). Контроль за сплатою саме непрямих податків здійснювали княжі агенти – данщики, п'ятенщики, митники, вірники, осьменники, городники, мостники, металники та ін. [6].

Суттєвих відмінностей між становленням податкових органів та системи за часів Київської Русі, Галицько-Волинської держави та Великого князівства Литовського не існувало, так як на території двох останніх в основному діяли ті норми звичаєвого права, які були закріплені безпосередньо у Руській Правді. Нововведенням є те, що вводилася ієрархічна структура побудови контролюючих органів. Це пояснюється тим, що воєводи та старости призначали дрібних службовців (княжих агентів) – тіунів, двірників, урядників, осмеників, які безпосередньо здійснювали стягнення податків.

Після 1569 року, а саме – після підписання Люблінської унії та входження українських земель до складу Речі Посполитої, було впроваджено польську податкову систему. В цей період більшість українських

міст здобули магдебурзьке право, саме тому податок став збирати магістрат.

Наступним етапом формування інститутів податкової системи України став 1654 рік, а саме – затвердження «Березневих статей», або ж статей Богдана Хмельницького. Відповідно до них, збір податків на користь царської скарбниці мали вести українські урядники.

Під час входження українських земель до Російської імперії М. Бунге, міністр фінансів, пропонував змінити тогочасну податкову систему. Відповідно до його реформ, у губерніях мали б бути створені податкові представництва, які згодом об'єднувалися у єдине податкове управління. Новацією стало б виникнення нової посади – податковий інспектор, який переписував майно, населення, збирав та контролював надходження податків, а також господарську діяльність. У свою чергу за роботою інспекторів наглядали податкові ревізори. Але даний проект не був реалізований через те, що реформування потребувала вся система влади, а не лише податкова сфера [7].

Як зазначають деякі науковці, вперше порядок справляння податку податковим агентом був використаний для сплати податку на капітал у 1875 році, але масовість його справляння вказаним суб'єктом оподаткування отримало в СРСР, коли у такий спосіб у різний час сплачувався прибутковий податок із робітників, службовців та прирівняних до них осіб, податок на холостяків, одиноких та малосімейних громадян, і спеціальний податок із громадян, заарештованих до тилового ополчення.

За часи існування Української Народної Республіки на території України створення спеціально уповноважених органів податкової служби не передбачалося, а податки збирали органи загальної компетенції.

Докорінно ж змінилася роль податків та самої системи оподаткування після проголошення нової економічної політики (неп). Так, відповідно до Положення «Про Наркомфін», губернські та волосні фінансові відділи, у яких працювали фінансові інспектори та інспектори непрямих податків, підпорядковувались Управлінню податків і державних прибутків. Із 1932 року почали діяти спеціальні інспекції з прямих та непрямих податків, а податкові дільниці – лише в містах. Це зумовлено тим, що замість 86 податкових платежів і зборів було запроваджено лише два – податок із обігу й податок із чистого прибутку. У зв'язку із передачею у 1937 році стягнень податків із колгоспників і сільського населення податковим інспекторам районних фінансових відділів, податкові дільниці були створені і в селах.

Загалом, як було зазначено вище, адмініструванням податків займалися податкові інспекції та структурні підрозділи районних фінансових відділів. Посадовими ж особами інспекцій та відділів були податкові інспектори, які здійснювали контролюючу діяльність. У середині 1938 року Рада народних комісарів СРСР змінила порядок збору податкових та страхових платежів у селі. 26 квітня 1938 року РНК СРСР прийняла постанову «Про покращення організації збору податкових та страхових платежів у селі». Так, був створений інститут податкових агентів, до повноважень яких було віднесено прийом податкових і страхових платежів від сільського населення, ведення обліку платників податку і об'єктів оподаткування, вираховування платежів, враховуючи їх поповнення, вручення громадянам платіжних повідомлень. Це рішення було вмотивовано тим, що існуючий у той час порядок збору податкових та страхових платежів через сільські каси, виїзні каси райфінвідділів, сільські каси збереження та дільничних інспекторів мав ряд певних недоліків та не забезпечував повністю інтересів держави, так як дозволяв деяким особам безкарно ігнорувати сплату податків і страхових платежів.

Як зазначає більшість науковців, серед них і Н. Нечай, М. Марискін та інші, досвід роботи податкових агентів повністю виправдав створення даного інституту, так як реформування податкової роботи у селі наблизила фінансовий апарат до населення, покращила надходження платежів.

Необхідно відмітити, що в СРСР податковими агентами називалися посадові особи податкової інспекції, які здійснювали прийом податкових і страхових платежів від сільського населення. Спочатку податковий агент також проводив і облік платників податку та об'єктів оподаткування, вираховував платежі, враховував їх надходження, вручав громадянам податкові оповіщення. Із організацією централізованої системи бухгалтерського податкового обліку у 1945 році податкові агенти були звільнені від ведення особових рахунків платників, а з 1948 року – від усього податкового обліку. У зв'язку з тим, що після реформи сільсько-господарського податку – 1953 рік – розмір податкових платежів сільського призначення значно зменшився, а з березня 1956 року штат податкових агентів був скасований, прийомом цих платежів займалися сільські Ради [8].

У 90-і роки в ряді випадків перед податковими агентами також було поставлене завдання стягувати податок на додану вартість і податок на прибуток організації. Загалом, виходячи із вищенаведеного, роби-

мо висновок про те, що при покладання на податкових агентів обов'язків щодо справляння податку, законодавець виходив із того, що: в першу чергу, податкових агентів перевіряти було легше, простіше та менш витратно, аніж перевіряти самих платників податків, зважаючи на те, що кількість останніх значно перевищувала кількість податкових агентів. По-друге, у багатьох випадках платники податків могли некоректно заповнити декларацію та сплатити податок неправильно у силу свого незнання.

Наступним етапом розвитку всієї податкової системи України та інституту податкових агентів зокрема, є становлення незалежної України, яка взяла курс на побудову ринкової економіки. Поняття податкового агента у вітчизняному законодавстві виникло із прийняттям Закону України «Про внесення змін у Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір». Під терміном «податковий агент» у відповідності до даного Декрету КМУ розумівся суб'єкт підприємницької діяльності, створений у формі підприємства з іноземною інвестицією, а також його дочірні підприємства, філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, право якого на звільнення від оподаткування окремими податками, зборами (обов'язковими платежами) було підтверджено рішенням суду, уповноважений згідно зі статтею 4 цього Декрету здійснювати нарахування та стягнення акцизного збору з платників акцизного збору, визначених у Декреті, а також вносити суми акцизного збору, стягнуті з його платників, до бюджету [9].

Надалі цей інститут одержав свій розвиток у зв'язку із прийняттям Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб». Відповідно до нього, податковий агент – це особа, на яку покладено обов'язок щодо обчислення й утримання податку з платника податків і перерахування його у відповідний бюджет. Даний нормативно-правовий акт визначав податкового агента, перш за все, як юридичну особу, її представництво, відділення, інший відособлений підрозділ, або фізичну особу, або представництво нерезидента – юридичної особи, що зобов'язано нараховувати, утримувати і сплачувати податок із доходів фізичних осіб у бюджет, і відповідати за порушення податкового законодавства. Також до цієї категорії, відповідно до вищезгаданого Закону України, були віднесені фізичні особи-підприємці і особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність відносно заробітної плати, інших виплат і нагород своїм найманим робітникам.

Із прийняттям у 2010 році Податкового кодексу України, даний законодавчий акт втратив чинність. Таким чином, пра-



вове регулювання діяльності податкового агента знайшло відображення у кодексі. Відповідно до п.п.14.1.180 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу, податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV Податкового кодексу, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм у порядку, передбаченому ст. 18 Податкового кодексу. В свою чергу, ст. 18 Податкового кодексу податковим агентом визнає особу, на яку покладається обов'язок обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику та перераховування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Вони прирівнюються до платників податку і мають права та обов'язки, які встановлені Податковим кодексом для платників податків [10].

Зокрема, податкові агенти реалізують свої функції при справлянні екологічного податку (за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива), а також туристичного збору.

Отже, інститут податкових агентів зумовлений необхідністю держави здійснювати поточний фінансовий контроль за діяльністю платників податків, так як податкові органи не мають можливості оперативно і постійно контролювати фінансово-господарську діяльність платників податків і зборів.

**Висновки.** Аналізуючи вищевикладене, ми можемо виділити такі етапи становлення та розвитку інституту податкового агента:

I етап – становлення інституту податкового агента за часів Київської Русі, Галицько-Волинської держави та Великого князівства Литовського (проведення податкової реформи у 947 р. та введення посад – постійні князівські агенти – збирачі данини; укладення «Руської Правди» та існування княжих агентів; розвиток інституту податкових агентів за часів Київської Русі,

Галицько-Волинської держави та Великого князівства Литовського);

II етап – розвиток інституту податкового агента за часів існування Речі Посполитої;

III етап – податковий агент у часи Гетьманщини і Російської імперії (затвердження у 1654 р. «Березневих статей» та передача функцій українським урядникам; використання вперше порядку справляння податку податковими агентами у 1875 р.);

IV етап – функціонування податкового агента за часів СРСР (проголошення неп та функціонування податкових інспекцій (податкових інспекторів), структурних підрозділів і районних фінансових відділів, та передача функцій у 1956 р. сільським Радам);

V етап – розвиток інституту податкового агента за незалежності України (прийняття Закону України «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір»; визначення поняття та функцій податкового агента у Законі України «Про податок із доходів фізичних осіб»; прийняття Податкового кодексу у 2010 р. та врегулювання ним інституту податкового агента).

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Конституція України: чинне законодавство станом на 10 лютого 2011 р. (Відповідає офіц. текстів). – К.: Алерта, ЦУЛ, 2011. – 96 с.
2. Евтушенко В. Правовое положение налоговых агентов: диссер. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 – «Административное право, финансовое право, информационное право» / В. Евтушенко. – М., 2006. – 182 с.
3. Кропотов М. Еще о круговой поруке, крестьянских платежах и податных порядках в крестьянских обществах / М. Кропотов. – Я.: 1896. – с. 13.
4. Марискин О. Государево тягло. Налогообложение крестьянства России во второй половине XIX – первой половине XX в. (по материалам Среднего Поволжья) / О. Марискин. – С.: Издательство Мордовского университета, 2004. – с. 107.
5. Ярошенко Ф. Історія податків та оподаткування в Україні / Ф. Ярошенко, В. Павленко. – І., 2002. – с. 24.
6. Нечай Н. «Руська правда» – податковий кодекс Київської Русі / Н. Нечуй // Вісник податкової служби України. – 2011. – с. 22-23.
7. Мельник В. Адміністрування податків в історичній ретроспективі: дослідження розвитку підсистеми адміністрування податків / В. Мельник // Фінанси України. – 2005. – № 10. – с. 42-50.
8. Цимбал Т. Правове регулювання податкової системи України: автореф. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 – «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Т. Цимбал. – І., 2007.
9. Про акцизний збір: Декрет Кабінету Міністрів України // Відомості Верховної Ради України. – 1992 р. – № 12. – Ст. 173.
10. Толстопятенко Т. Налоговое право США. Терминология / Т. Толстопятенко, М. Федотова // MSTAX Regulations and Tax Terminology. – М.: Изд. центр «Ан-кил», 1996. – с. 224-225.