



6. Оборотов Ю. Н. К вопросу о формировании глобальной правовой системы / Ю. Н. Оборотов // Наукові праці Одеської національної юридичної академії : зб. наук. праць. – О. : Юрид. л-ра, 2011. – Т. 10. – С. 229–236.

7. Молчанова Е. Трансформація вимог формування нового економічного порядку / Е. Молчанова // Міжнародна економічна політика. – 2013. – № 1 (18). – С. 41–62.

8. Економічна енциклопедія : у 3 т. / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – Том 3 : П-Я. – К.-Тернопіль : Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.

9. Савченко В. Ф. Національна економіка : навч. посіб. / Ф.В. Савченко. – К. : Знання, 2011. – 309 с.

10. Антология мировой правовой мысли : в 4-х т. – М. : Мысль, 1999. – Т. 3. Европа и Америка, XVIII–XX вв. / Руков. науч. проекта Г. Ю. Семгин ; Отв. ред. О. А. Жидков. – М. : Мысль, 1999. – 830 с.

11. Четвернин В.А. Введение в курс общей теории права и государства : учеб. пособ. / В. А. Четвернин. – М. : Институт государства и права РАН, 2003. – 204 с.

12. Заморська Л. І. Правова нормативність та її інституціоналізація в Україні : моногр. / Л. І. Заморська. – О. : Фенікс, 2013. – 304 с.

13. Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве: теоретико-информационный аспект / А. В. Малько ; под ред. Н. И. Магузова. – Саратов : Изд-во Саратовского ун-та, 1994. – 182 с.

14. Хайек Ф. А. фон. Право, законодательство и свобода: Современное понимание либеральных принципов справедливости и политики / Фридрих Август фон Хайек ; пер. с англ. Б. Пинскера и А. Кустарева ; под ред. А. Куряева. – М. : ИРИСЭН, 2006. – 644 с.

## НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОНЯТИЯ НАЛОГОВОГО АГЕНТА

Екатерина ЯНИШЕВСКАЯ,

преподаватель кафедры права

Сумского государственного университета

### Summary

The article presents a theoretical analysis of the concept of a tax agent, as it is a relatively new term in the theory of tax law. Tax agents are people involved by the state in tax collection. It allows reducing significantly the costs of tax collecting in cases defined by the Tax Code of Ukraine, and simplifying the control functions over their payment. However, the notion of a tax agent requires some adjustment by legislative regulation. An analysis of the legal literature and legal framework of Ukraine and other foreign countries was carried out to derive a new concept, a tax agent.

**Key words:** tax agent; person; legal entity of any organizational and legal form established in accordance with the law; physical person-entrepreneur; permanent representation; investor; obligation to calculate, withhold and transfer taxes.

### Аннотация

В статье проводится теоретическое исследование понятия «налоговый агент», так как оно является довольно новым термином в теории налогового права. Налоговые агенты являются лицами, принудительно вовлеченными государством в процесс взимания налогов. Именно это позволяет в случаях, определенных Налоговым кодексом Украины, значительно снизить затраты на сбор налогов, а также упростить контрольные функции над их уплатой. Но само понятие налогового агента требует некоторого усовершенствования путем его законодательного урегулирования. Осуществляется анализ юридической литературы и нормативно-правовой базы, как Украины, так и других зарубежных государств для выведения нового понятия «налоговый агент».

**Ключевые слова:** налоговый агент, лицо, юридическое лицо, созданное в соответствии с законом в любой организационно-правовой форме, физическое лицо – предприниматель, постоянное представительство, инвестор, обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налогов.

**Постановка проблемы.** На современном этапе развития Украины производится реформирование налоговой системы, целью которой является не только увеличение поступлений налогов в бюджеты всех уровней, но и создание налоговой системы, которая отвечает общепринятым международным стандартам в этой сфере. Особое место в эффективном функционировании налоговой системы занимают субъекты, на которых возложена законодательством обязанность по уплате налогов, так называемые налоговые агенты.

**Актуальность темы исследования.** Именно изменения налогового законодательства Украины обусловили необходимость анализа проблем определения понятия налогового агента, выявления его признаков, а также проведения сравнительного анализа законодательства зарубежных стран в разрезе данной дефиниции. Кроме того, изменения в субъектном составе налоговых агентов, а также круга отношений, в которых они

принимают участие, свидетельствует об актуальности данного исследования.

**Состояние исследования.** Анализ проблем определения понятия налогового агента на законодательном уровне осуществляется многими отечественными и зарубежными учеными. Среди них не обходимо выделить О. Жданова, М. Жернакова, Н. Кучерявенка, Н. Пришву, Н. Химичеву, И. Янжула, которые внесли свой вклад в разработку фундаментальной базы исследования данных вопросов.

**Целью и задачей статьи** является анализ проблем определения понятия налогового агента, а также подходов в раскрытии его сущности; на основе проведенного исследования формирование предложений по усовершенствованию налогового законодательства по данному вопросу. Новизна работы заключается в том, что в данной работе сделана попытка исследовать и проанализировать определения налоговых агентов разных стран, и на основе проведенного анализа выделены



специфические особенности налогового агента.

#### **Изложение основного материала.**

Процедура уплаты налогов и сборов включает в себя определенные стадии и касается не только налогоплательщиков, но и других субъектов налоговых правоотношений. Привлечение к уплате налогов других субъектов вызвано стремлением государства упростить данную процедуру, снизить затраты на осуществление налогового контроля и количество нарушений законодательства о налогах и сборах. Именно эти причины обуславливают необходимость включить в состав налоговых правоотношений таких субъектов, как налоговые агенты.

Понятие налогового агента, несмотря на определенное количество нормативно-правовых актов, которые касаются его деятельности, не имеет однозначной трактовки. Для того, чтобы иметь полное представление о налоговом агенте, необходимо проанализировать нормативно-правовые акты, которые содержат данное определение, и научные труды ученых-юристов. Учитывая вышесказанное, решение данного вопроса является весьма актуальным.

Проанализировав законодательные акты некоторых стран, можно сделать вывод, что практически каждый налоговый кодекс дает определение налогового агента.

Так, ст. 13 Налогового кодекса Республики Узбекистан отмечает, что налоговые агенты – это лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджет и государственные целевые фонды налогов и других обязательных платежей [1].

Ст. 19 Налогового кодекса Туркменистана указывает, что налоговым агентом признаются лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возлагаются обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в Государственный бюджет Туркменистана налога за налогоплательщика [2].

Практически идентичное понятие содержится в себе Налоговый кодекс Российской Федерации. Как следует из ст. 24 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению и удержа-

нию у налогоплательщика (из выплачиваемых ему агентом средств) и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов [3].

В соответствии с п. 31. ч. 1 ст. 12 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налогового кодекса) налоговый агент – индивидуальный предприниматель, частный нотариус, частный судебный исполнитель, адвокат, юридическое лицо, в том числе юридическое лицо-нерезидент, на которые в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность по исчислению, удержанию и перечислению налогов, удерживаемых у источника выплаты [4].

Ст. 23 Налогового кодекса Республики Беларусь гласит, что налоговым агентом признается юридическое или физическое лицо, простое товарищество, доверительный управляющий, представительство иностранной организации, осуществляющее деятельность на территории Республики Беларусь, представительство и орган межгосударственного образования в Республике Беларусь, которые являются источником выплаты доходов плательщику и (или) на которые в силу настоящего Кодекса и других актов налогового законодательства возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет налогов, сборов (пошлин) [5].

Проанализировав определение налоговых агентов в Налоговых кодексах Республики Беларусь и Республики Казахстан, можно говорить о том, что они конкретизируют субъектов налоговых правоотношений, которые являются налоговыми агентами, а также о том, что положения данных нормативных актов зарубежных стран не дают единого понятия налогового агента.

И, наконец, отечественное законодательство, а именно, ст. 18 Налогового кодекса Украины, отмечает, что налоговым агентом признается лицо, на которое этим Кодексом возлагается обязанность по исчислению, удержанию с доходов, которые начисляются (выплачиваются, предоставляются) плательщику, и перечислению налогов в соответствующий бюджет от имени и за счет средств налогоплательщика [6].

Анализ этого определения позволяет указать на следующие признаки налоговых агентов:

1. налоговыми агентами признаются лица, а именно, п. 14.1.139. ч. 1 ст. 14 Налогового кодекса Украины под лицом для целей раздела 5 этого Кодекса подразумевает:

а) юридическое лицо, созданное в соответствии с законом в любой организационно-правовой форме, в том числе предприятие с иностранными инвестициями, которое:

– или является плательщиком налогов и сборов, установленных настоящим Кодексом, кроме единого налога;

– или является плательщиком единого налога по ставке, которая предусматривает уплату налога на добавленную стоимость;

– или является плательщиком единого налога по ставке, предусматривающей включение налога на добавленную стоимость в состав единого налога, и добровольно переходит в установленном настоящим Кодексом порядке на уплату единого налога по ставке, предусматривающей уплату налога на добавленную стоимость.

б) физическое лицо – предприниматель, которое:

– или является плательщиком налогов и сборов, установленных настоящим Кодексом, кроме единого налога;

– или является плательщиком единого налога по ставке, предусматривающей уплату налога на добавленную стоимость;

– или является плательщиком единого налога по ставке, предусматривающей включение налога на добавленную стоимость в состав единого налога, и добровольно переходит в установленном настоящим Кодексом порядке на уплату единого налога по ставке, предусматривающей уплату налога на добавленную стоимость.

в) юридическое лицо, физическое лицо, физическое лицо – предприниматель, которое ввозит товары на таможенную территорию Украины;

г) постоянное представительство;

д) инвестор и/или инвестор (оператор) в соответствии с соглашением о разделе продукции, на которого возложено ведение налогового учета по налогу на добавленную стоимость по соглашению о разделе продукции.

2. налоговые агенты – это лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом Украины возложены обязанности:



– по исчислению налогов. При этом они исчисляют сумму налога (вместо налогоплательщика), подлежащую уплате за определенный налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки, налоговых льгот, предоставленных налогоплательщику;

– по удержанию у налогоплательщика суммы налога. Чаще всего эту обязанность на практике выполняют налоговые агенты-работодатели;

– по перечислению сумм удержанных налогов в бюджет. При этом они уплачиваются (по общему правилу) путем разового перечисления в бюджет (внебюджетный фонд).

3. Следующим признаком, характеризующим налогового агента, является то, что он, налоговый агент, в налоговых правоотношениях выступает от имени налогоплательщика и за его счет. Но следует отметить, что этот признак налогового агента отличается от налогового представительства, предусмотренного ст. 19 Налогового кодекса Украины.

В соответствии со ст. 19 Налогового кодекса Украины, налогоплательщик ведет дела, связанные с уплатой налогов, лично или через своего представителя. Личное участие налогоплательщика в налоговых отношениях не лишает его права иметь своего представителя, как и участие налогового представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в таких отношениях. Представителями налогоплательщика являются лица, которые могут осуществлять представительство его законных интересов и ведение дел, связанных с уплатой налогов, на основании закона или доверенности. Доверенность, выданная налогоплательщиком – физическим лицом на представительство его интересов и ведение дел, связанных с уплатой налогов, должна быть заверена в соответствии с действующим законодательством [6].

Н. Кучерявенко отмечает, что законными представителями являются:

– родители, усыновитель, другое лицо, при наличии у нее документов, которые свидетельствуют о брачных отношениях или семейных связях с физическим лицом, опекун, попечитель или лицо, назначенное органом опеки и попечительства, при отсутствии физического лица или признании его неде-

способным, или другое лицо, при наличии у него документов, удостоверяющих соответствующие полномочия;

– руководитель (его заместитель), главный бухгалтер (бухгалтер) и другое лицо предприятия, учреждения, организации, если последние имеют доверенность на ведение дел налогоплательщика;

– законные представители главного предприятия консолидированной группы налогоплательщиков;

– руководитель (его заместитель), главный бухгалтер (бухгалтер) и другие лица, если последние имеют поручения или договора на ведение дел от налогоплательщика [7, с. 177].

Из этого следует, что обязанность налогового агента по удержанию суммы налога у плательщика и перечисление ее в бюджет возложена на него Налоговым кодексом Украины, тогда как налоговый представитель действует на основании закона или доверенности. В данном случае просматривается, то, что налоговый агент действует от имени закона и не выполняет обязанности по уплате налога по доверенности.

4. Несмотря на то, что определение понятия «налогового агента» не содержит в себе положений относительно его юридической ответственности, не лишним будет выделить юридическую ответственность налоговых агентов как один из основополагающих признаков.

В соответствии со ст. 111 Налогового кодекса Украины к ним применяются такие виды юридической ответственности как финансовая, административная и уголовная [8]. Финансовая ответственность налоговых агентов реализуется в виде штрафных (финансовых) санкций (штрафов) и/или пени. Порядок применения штрафных санкций, сроки их уплаты, размеры закрепляет гл. 11 Налогового кодекса Украины.

Касательно уголовной ответственности следует отметить, что нормы Уголовного кодекса Украины содержат лишь общие положения ответственности относительно уклонения от уплаты налогов. Так, ст. 212 Уголовного кодекса Украины предусматривает уголовную ответственность за умышленное уклонение от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей), которые входят в систему налогообложения, введенных в установленном законом порядке [9].

Вопросы административной ответственности налогового агента частично урегулированы Кодексом Украины об административных правонарушениях. Ст. 163–4 данного Кодекса предусматривает ответственность указанных субъектов за нарушение порядка удержания и перечисления налога на доходы физических лиц [10]. Но следует подчеркнуть, что институт налоговых агентов применяется не только к уплате налога на доходы физических лиц, но и других видов налогов.

Следует отметить, что на сегодняшний день в теории налогового права существует два подхода к определению сущности налоговых агентов. Согласно одному из них налоговые агенты признаются налоговыми представителями государства на том основании, что они выполняют функцию государства – функцию по удержанию налога. Согласно второму статус налоговых агентов имеет двойную природу: в отношении налогоплательщика налоговые агенты выступают как представители фискальных органов, а по отношению к налоговым органам – как обязанные лица, имеющие статус, аналогичный статусу налогоплательщика.

Н. Пришва отмечает, что как плательщик налоговый агент является подвластным субъектом, носителем налоговых обязанностей. По своему составу обязанности налогового агента отличительные от обязанностей налогоплательщика. Его деятельность направлена на удержание и перечисление налога в бюджет [11, с. 63]. Но следует отметить, что автор не акцентирует внимание на правах налогового агента, которые согласно Налоговому кодексу Украины приравниваются к правам налогоплательщика. Данное определение в полной мере не отражает сущности понятия «налогового агента».

М. Жернаков под понятием «налогового агента» подразумевает лицо, являющееся источником выплаты доходов налогоплательщику и на которое налоговым законодательством возлагается обязанность по исчислению, удержанию и уплате налогов в соответствующий бюджет за счет средств налогоплательщика и от его имени [12, с. 10–13]. В данном понятии «налогового агента» автор добавляет существенный признак этого субъекта налоговых правоотношений, а именно



то, что данный субъект является источником выплаты доходов.

Н. Кучерявенко дает более узкое определение понятия «налоговый агент», выделяя лишь основные признаки данного субъекта. Он говорит, что налоговым агентом является лицо, на которое возложена обязанность по исчислению и удержанию налога с налогоплательщика и перевода его в соответствующий бюджет [13, с. 159].

**Выводы.** Определив основные признаки налогового агента, следует отметить, что налоговые агенты выступают, с одной стороны, как обязанные лица, наделенные статусом, аналогичным статусу налогоплательщиков (по отношению к налоговым органам), а с другой стороны, как представители налоговых органов, но не наделенные правами этих органов (по отношению к налогоплательщикам). Не смотря на двойственную природу налоговых агентов, необходимо согласиться с М. Жернаковым в том, что лицо может быть признано налоговым агентом, если оно является источником уплаты налога в пользу налогоплательщика. Данный признак налогового агента отсутствует в его законодательном определении. Поэтому целесообразно в налоговой нормативно-правовой базе определить, что под налоговым агентом следует понимать лицо, которое является источником уплаты доходов налогоплательщиков и на которое действующим законодательством возлагается обязанность по исчислению, удержанию с доходов,

которые начисляются (выплачиваются, предоставляются) плательщику, и перечислению налогов в соответствующий бюджет от имени и за счет средств налогоплательщика, и которое несет юридическую ответственность за ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей.

#### Список использованной литературы:

1. Налоговый кодекс Республики Узбекистан от 25.12.2007 г. / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://fmc.uz/legisl.php?id=k\\_nal\\_1](http://fmc.uz/legisl.php?id=k_nal_1)
2. Налоговый кодекс Туркменистана от 25.10.2005 г. / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.ambturkm.org.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id=47:2011-03-10-14-59-52&catid=6:2011-03-10-13-41-58&Itemid=30](http://www.ambturkm.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=47:2011-03-10-14-59-52&catid=6:2011-03-10-13-41-58&Itemid=30)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://base.garant.ru/10900200/3/#block\\_20003](http://base.garant.ru/10900200/3/#block_20003)
4. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 10.12.2008 г. / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30366217#sub\\_id=150000](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217#sub_id=150000)
5. Налоговый кодекс республики Беларусь (Общая часть) от 19.12.2002 г. / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [\[by/?type=text&regnum=Nk0200166#load\\\_text\\\_none\\\_1\\\_\]\(http://etalonline.by/?type=text&regnum=Nk0200166#load\_text\_none\_1\_\)](http://etalonline.</a></li>
</ol>
</div>
<div data-bbox=)

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>

7. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: Підручник. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.

8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>

9. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/page6>

10. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/page8>

11. Пришва Н. Ю. Поняття інституту представництва в податковому праві / Н. Ю. Пришва // Бюлетень міністерства юстиції України. – 2006. – № 6. – С. 63.

12. Кузнеченкова В. Е. Особенности процессуального статуса налоговых агентов / В. Е. Кузнеченкова // Финансовое право. – 2006. – № 7. – С. 10-13.

13. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: Підручник. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.