

УДК 347.73

## ПРИНЦИПИ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВОГО АГЕНТА ЯК СУБ'ЄКТА ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН



*Янішевська Катерина Дмитрівна,  
викладач кафедри кримінально-правових дисциплін  
та судочинства ННІ права,  
Сумський державний університет*

Стаття присвячена дослідженню принципів діяльності податкового агента як суб'єкта податкових правовідносин. Розкрито сутність поняття «принцип» та особливості принципів права. Розглянуто історичні аспекти визначення принципів податкових правовідносин. Зазначено, що вперше принципи податкових правовідносин було сформульовано А. Смітом. Звернено увагу на запропоновані вітчизняними науковцями В. П. Вишенським та О. С. Башняк визначення поняття «принципи оподаткування». Перераховано принципи оподаткування держав СНД. Розглянуто визначені Податковим кодексом України основні засади податкового законодавства і принципи побудови системи оподаткування. Зроблено висновок, що не всі з передбачених у Податковому кодексі України принципів є принципами діяльності податкових агентів. До принципів діяльності податкових агентів з тих, що визначені у Податковому кодексі України запропоновано відносити принципи загальності; рівності перед законом, недопущення будь-яких проявів дискримінації; невідворотності настання юридичної відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень податкових агентів. Зазначено, що принципи загальності та рівності перед законом відображають сутність статті 67 Конституції України. Виходячи зі специфіки правового статусу податкових агентів, а також відсутності у Податковому кодексі України переліку принципів діяльності платника податків і податкового агента, запропоновано внести зміни до діючого податкового законодавства шляхом доповнення змісту Податкового кодексу України статтею 41 «Принципи діяльності податкового агента». Автор пропонує також відносити до принципів діяльності податкових агентів принципи поєднання публічних і приватних інтересів; уникнення безпідставного розголошення податкових агентом податкової інформації; відшкодування шкоди завданої діями (бездіяльністю) посадових осіб контролюючих органів та дотримання податковими агентами податкової дисципліни.

**Ключові слова:** податковий агент, податкові правовідносини, принципи діяльності податкового агента.

### **Yanishevskaya K. Dm. Principles of the Tax Agent Activity as the Subject of Tax Relations.**

The article is devoted to research of principles of the tax agent activity as a subject of tax legal relations. The essence of the concept of «principle» and the peculiarities of the principles of law are revealed. The historical aspects of determining the principles of tax law relations are considered. It is noted that for the first time, the principles of tax law relations were formulated by A. Smith. The attention was paid to the definitions of the concept of «taxation principles» offered by such domestic scientists as V. P. Vyshensky and O. S. Bashnyak. The principles of taxation of the CIS countries are listed. The basic principles of tax legislation and the principles of the system of taxation defined by the Tax Code of Ukraine are considered. It is concluded that not all of the principles stipulated in the Tax Code of Ukraine are the principles of the tax agent activity. It is proposed to attribute to the principles of the tax agent activity specified in the Tax Code of Ukraine the principles of universality; equality before the law, the prevention of any manifestations of discrimination; the inevitability of

legal responsibility; the presumption of legality of tax agents decisions. It is noted that the principles of universality and equality before the law reflect the essence of Article 67 of the Constitution of Ukraine. Taking into account the specifics of the tax agent legal status and lack of principles of taxpayers and tax agent activity in the Tax Code of Ukraine proposed to amend the existing tax laws by adding to the contents of the Tax Code of Ukraine Article 41 «Principles of tax agent activity». The author also suggests that the principles of the tax agent activity include the principles of combining public and private interests; avoiding unreasonable disclosure of tax information by the tax agent; compensation for damage caused by actions (inactivity) of officials of controlling agencies and compliance with tax agent of tax discipline.

**Keywords :** tax agent, tax relations, principles of the tax agent activity.

Становлення інституту податкових агентів пройшло довгий шлях. З прийняттям у 2010 році Податкового кодексу України (далі – ПКУ) на законодавчому рівні було закріплено поняття «податковий агент» та визначено, що податкові агенти мають такі ж самі права як платники податків. Поряд з цим велика увага науковців до питання статусу податкових агентів свідчить про те, що на сьогодні триває становлення інституту податкових агентів. Зокрема, актуальним залишається питання статусу податкових агентів, а ототожнення податкових агентів з платниками податків науковці вважають недоцільним. Такий підхід обумовлює дослідження статусу податкового агента як окремого суб'єкта податкових правовідносин. Податкове законодавство звертає увагу на основні ознаки податкових агентів, їх права та обов'язки, але залишає поза увагою принципи діяльності податкових агентів. І навіть не зважаючи на те, що статусу податкового агента присвячено праці таких науковців як І. Бабін, Л. Гладченко, В. Євтушенко, М. Коваленко, Т. Озерова, Є. Порохов питання принципів діяльності податкових агентів залишається нерозкритим.

Саме слово «принцип» у перекладі з латинського (principium) означає буквально основу, першоджерело, керівну ідею, основне правило поведінки, вихідне положення якогонебудь явища (вчення), організації, діяльності тощо [1]. А у ранній античній філософії принцип розглядали як вираження необхідності або закону явищ.

Варто погодитися з С. П. Погребняком, що характеризуючи принципи доцільно звернути увагу на те, що вони, по-перше, являють собою ідеї, положення, вимоги і, по-друге, є непростими положеннями, а основними, основоположними, керівними, засадничими, фундаментальними, вихідними, загальними, провідними, чільними тощо [2, с. 24]. Такі ідеї, положення, вимоги притаманні всім правовідносинам, у тому числі податковим правовідносинам, суб'єктом яких є податковий агент.

Основні принципи податкових правовідносин, про що свідчить історія, були вперше сформульовані А. Смітом у його науковій праці «Дослідження про природу і причини багатства населення» ще у XVIII ст. Серед визначених принципів, слід виділити: справедливість, визначеність розміру податку, зручність сплати податків та економія, тобто мінімізація витрат на стягнення податків і раціоналізація системи оподаткування [3]. В подальшому основоположні принципи А. Сміта було удосконалено Дж. С. Міллем, який надавав вирішального значення принципу рівномірності податкового тягаря [4]. Загалом А. Сміт та Дж. С. Мілль виділили дуже важливі принципи податкових правовідносин, оскільки вони продовжують існувати навіть сьогодні, але дещо в іншій словесній інтерпретації про що свідчить ст. 4 ПКУ.

Варто також звернути увагу на вітчизняних вчених: В. Вишневський, О. Башняк, В. Столяров, які зробили не менш значний внесок ніж А. Сміт та Дж. Мілль у розвиток питання принципів податкових правовідносин. Вказані науковці, зокрема, дали авторські визначення поняття «принципи оподаткування». Так, на думку В. П. Вишневського під принципами оподаткування розуміють встановлені вимоги (керівні правила, максими), яким мають відповідати податки [5]. Тоді як за О. С. Башняк, принципи оподаткування – це базові ідеї, фундаментальні положення, нормативно-правові засади, які складають основний зміст податкового права, характеризуються імперативністю і визначають загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних з оподаткуванням [6, с. 163]. Підсумовуючи варто зазначити, що обидва наведених визначення роблять акцент на важливості принципів оподаткування як керівних ідей для податкового права та податків.

Професор В. Ф. Столяров в ході дослідження податкового законодавства держав СНД зробив висновок, що в основу національних податкових

систем цих країн покладено класичні принципи оподаткування, хоча, враховуючи складні умови перехідного періоду – не всі принципи. Деякі з класичних принципів доповнені та уточнені у відповідності з конкретними умовами кожної окремої країни. Системний аналіз результатів дослідження принципів оподаткування в країнах СНД дозволив йому виокремити сім принципів, які є характерними для більшості національних податкових систем країн з транзитивними економіками: обов'язковість, всезагальність, справедливість, визначеність, рівність, законність, презумпційність та недискримінаційність [7]. Загалом вказані принципи не є новими і для податкової системи України.

Зокрема, Конституція України (ст. 67) прямо закріплює, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [8]. Саме ця конституційна норма закріплює одні із основоположних принципів податкового права та податкових правовідносин.

М. С. Бондар [9] слушно зауважує, що наявність принципів, які мають вищу юридичну силу, тобто закріплені Конституцією України, у системі податкового права позбавляє органи державної влади права на власний розсуд вирішувати найбільш важливі питання оподаткування, які вже отримали закріплення на конституційному рівні.

Передбачені в ст. 67 Конституції України принципи знайшли своє відображення також в ст. 4 ПКУ. Зокрема, принципи загальності та рівності платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів дискримінації, передбачені ст. 4 ПКУ є вираженням сутності вище вказаної конституційної норми.

Окрім вказаних ст. 4 ПКУ [10] закріплює такі основні засади податкового законодавства і принципи побудови системи оподаткування як невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність та нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків і зборів тощо.

Аналіз всіх вище вказаних принципів дозволяє зробити висновок, що не всі з них є принципами діяльності податкових агентів. Зокрема, принцип фіскальної достатності полягає у встановленні податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями. Відповідно до вказаного

фіскальна достатність є принципом встановлення податків і зборів державою з метою досягнення максимального ефекту від їх сплати до державного бюджету платниками податків. В той же час цей принцип не є принципом діяльності податкових агентів.

Однак деякі з передбачених ПКУ принципів можна вважати основними засадами діяльності податкових агентів в Україні. Одним із таких принципів є, зокрема, загальність оподаткування.

У ХХ сторіччі принцип загальності оподаткування був закріплений на рівні конституцій в багатьох країнах: «кожен зобов'язаний брати участь у суспільних витратах відповідно своїм економічним можливостям шляхом справедливої податкової системи» (ч. 1 ст. 31 Конституції Іспанії), «все населення підлягає оподаткуванню відповідно до законів» (ст. 30 Конституції Японії), «всі зобов'язані брати участь в суспільних витратах відповідно своїм економічним можливостям» (ст. 53 Конституції Італії) тощо [11, с. 277]. Конституція України також не є виключенням, окрім цього у ПКУ (п. 4.1.1 ст. 4) законодавець надає визначення принципу «загальність оподаткування».

Відповідно до вказаного принципу кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені ПКУ та законами з питань митної справи податки і збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПКУ [10]. При цьому даний принцип поширюється на всіх суб'єктів податкового права, зокрема, на податкового агента.

Не менш важливим у діяльності податкових агентів України є принцип рівності. У ст. 4 ПКУ передбачено, що принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації полягає у забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу [10]. Відповідно до вказаного принцип рівності є одним із принципів діяльності податкового агента, оскільки податкові агенти як і платники податків мають бути рівними перед законом, а відповідно не має бути будь-яких проявів дискримінації щодо них як суб'єктів податкових правовідносин.

Професор С. П. Погребняк, цілком вірно вказує, що «суб'єкти повинні знаходитися в рівному становищі лише за рівних умов», для реалізації правової рівності дуже важливим є принцип недискримінації, що означає заборону однакового підходу до осіб, які знаходяться в різних ситуаціях [12, с. 86].

Невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства також можна вважати принципом діяльності податкових агентів. Зокрема, згідно зі ст. 47 ПКУ [10] податкові агенти є особами, які несуть відповідальність за складення податкової звітності.

У ПКУ також закріплено принцип презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Приблизники презумпції невинуватості в податковому праві вказують на те, що національна доктрина законодавства у сфері регулювання фінансової діяльності повинна базуватися на принципі римського права «без вини немає відповідальності» [13, с. 220].

Тому можна погодитися з пропозиціями З. М. Будько [14], який пропонує закріпити в ПКУ принцип презумпції невинуватості платників податків та податкових агентів в наступній редакції: «особа вважається невинуватою у здійсненні податкового правопорушення доки її вину не буде доведено в передбаченому законом порядку і встановлено рішенням суду, що набуло законної сили. Ніхто не зобов'язаний доводити свою невинуватість у вчиненні податкового правопорушення. Усі сумніви щодо доведеності вини особи тлумачиться на її користь».

Одним із важливих принципів діяльності податкових агентів в Україні є принцип поєднання публічних і приватних інтересів.

Так, податковий агент виконуючи свої обов'язки з нарахування, утримання та сплати податків за платників податків реалізує публічний інтерес щодо своєчасної сплати податків та наповнення бюджету держави. В той же час не можна забувати про приватні інтереси податкових агентів, які в будь-якому разі існують.

При цьому має бути саме поєднання публічних і приватних інтересів у діяльності податкових агентів, оскільки особливий характер публічних інтересів не може необмежено домінувати у діяльності осіб, які є податковими агентами. Варто погодитися з О. Ю. Бакаєва та Н. О. Погодіна [15], що «гіпертрофована увага до публічних інтересів неминуче обмежує приватні та не дозволяє їм динамічно розвиватися і повною мірою реалізовуватися».

Таким чином, принцип поєднання публічних і приватних інтересів як один із принципів діяльності податкового агента, не закріплено на законодавчому рівні. Але враховуючи специфіку діяльності податкових агентів як суб'єктів податкових правовідносин, доцільно визначити як принцип поєднання публічних і приватних інтересів так і інші шляхом внесення змін до діючого податкового законодавства. Зокрема, доцільно передбачати у змісті ПКУ нову статтю ст. 41 «Принципи діяльності податкового агента».

На сьогодні науковці виділяють такий принцип податкового права як принцип податкової таємниці. В національному законодавстві відсутнє визначення поняття «податкова таємниця», тоді як науковій доктрині відомі широкий та вузький підходи до його розуміння. Зокрема, І. І. Бабін як прихильник останнього підходу вважає, що податкова таємниця являє собою виключно конфіденційну інформацію про платників податків [16]. На думку О. А. Мандзюка податкова таємниця в широкому розумінні включає будь-яку податкову інформацію з обмеженим доступом [17]. Однак варто розуміти, що наведені визначення поки що мають місце на існування лише в межах наукової доктрини, а тому доцільно звернути увагу на дефініції надані законодавцем.

Відповідно до Закону України «Про інформацію» від 2 жовтня 1992 року [18] податкова інформація являє собою сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому ПКУ.

ПКУ передбачено, що контролюючі органи мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про подання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій, завдань та її документального підтвердження. Відповідно контролюючі органи можуть звернутися також до податкових агентів для отримання необхідної інформації.

Вище викладене підтверджує, що виконання податковими агентами покладених на них обов'язків пов'язане з володінням ними податковою інформацією. Однак принцип дотримання податкової таємниці не поширюється на податкових агентів, оскільки відповідно до ст. 13 Закону України «Про доступ до публічної інформації» [19] вони не є її розпорядниками.

Таким чином помилковим є твердження, що принцип податкової таємниці має місце у діяльності податкових агентів. Однак ми можемо говорити про принцип уникнення безпідставного розголошення податкової інформації. Так, податковий агент нараховуючи, утримуючи та сплачуючи податки отримує від платників податків інформацію, яка згідно з законодавством є податковою, відповідно її розголошення може завдати шкоди платникам податків. Отже, податкові агенти можуть надавати податкову інформацію лише за наявності відповідного запиту від контролюючих органів або за наявності інших підстав передбачених ПКУ.

У разі коли мова йде про взаємовідносини контролюючих органів та податкових агентів варто звернути увагу на право контролюючих органів проводити перевірки податкових агентів. Враховуючи вказане принцип відшкодування збитків завданих неправомірними діями (бездіяльністю) посадових осіб при проведенні податкових перевірок має безпосереднє відношення до діяльності податкових агентів в Україні. Зазначений принцип має дуже важливе значення, оскільки є основою захисту прав та інтересів податкових агентів у разі неправомірних дій контролюючих органів.

Так, у п.п 21.3 ст. 23 ПКУ передбачено: шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам [10]. А оскільки законодавець визначає, що податкові агенти мають ті ж права, що й платники податків, принцип відшкодування шкоди завданої неправомірними діями (бездіяльністю) посадових осіб контролюючих органів має бути закріплений на законодавчому рівні також як принцип діяльності податкових агентів.

Останнім принципом діяльності податкових агентів на який варто звернути увагу є принцип дотримання податкової дисципліни.

В. М. Ручкіна зазначає, що податкова дисципліна є індикатором податкової культури [20]. Науковець визначає, що податкова культура являє собою переконання, цінності, знання, які передбачають своєчасну сплату податків та відрахувань у відповідності до чинного податкового законодавства. При цьому податкова дисципліна формує та розвиває етичні й фінансові здібності платників податків стосовно виконання їх податкових зобов'язань.

Беручи до уваги специфіку податкових агентів як суб'єктів податкових правовідносин варто зазначити, що сутність принципу податкової дисципліни полягає у своєчасному виконанні покладених на них відповідно до податкового законодавства обов'язків і взаємодії з контролюючими та іншими органами державної влади щодо надання необхідної для їх діяльності інформації. А оскільки податкова дисципліна не може бути забезпечена лише діями податкових агентів, то важливо також органам державної влади зосередити увагу на правах податкових агентів і виконання вказаними органами покладених на державу функцій у сфері оподаткування. Таким чином, лише добре налагоджена комунікація між податковими агентами і державою є запорукою високого рівня податкової дисципліни у відносинах між податковими агентами і державою. За якого податкові агенти усвідомлюють важливість і необхідність своєчасної сплати податків, а держава в особі органів державної влади виконує свої функції: захист прав податкових агентів від порушень, контроль за діяльністю податкових агентів тощо.

Таким чином, Податковий кодекс України (ст. 4) закріплює основні засади податкового законодавства та принципи побудови системи оподаткування, які мають також безпосереднє відношення до діяльності податкових агентів. Поряд з цим беручи до уваги специфіку діяльності податкових агентів та продовження становлення інституту податкових агентів пропонується внести зміни до Податкового кодексу України, зокрема доповнити його зміст ст. 41 «Принципи діяльності податкових агентів», де не лише перерахувати, але й розкрити сутність таких принципів діяльності податкових агентів як загальність; рівність перед законом, недопущення будь-яких проявів дискримінації; невідворотність настання відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень податкового агента; поєднання публічних і приватних інтересів у діяльності податкових агентів; уникнення безпідставного розголошення податкової інформації; відшкодування шкоди завданої діями (бездіяльністю) посадових осіб контролюючих органів та принцип дотримання податкової дисципліни.

#### Використана література :

1. Философский словарь / Под ред. И. Т. Фролова. - 4-е изд. - М.: Политиздат, 1981. - 445 с.

2. Погребняк С. П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика) : [монографія] / Погребняк С. П. - Х. : Право, 2008. – 240 с.
3. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. - М.: Соцэкгиз, 1935. - 605 с.
4. Миль Дж. Основы политической экономии. Т. 3. - М.: Прогресс, 1981. - 445 с.
5. Вишневський В. П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики : [монографія] / В. П. Вишневський. - Донецьк : НАН України, Ін-т економіки пром-сті, 2012. - 128 с.
6. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : дис. ... к. ю. н. : спец. 12.00.07 / О. С. Башняк. - Х., 2005. - 190 с.
7. Столяров В. Ф. Принципи оподаткування в національних податкових система країн з транзитивними економіками [Електронний ресурс] / В. Ф. Столяров, О. В. Музиченко // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». - № 7. - 2010. - Режим доступу: [file:///C:/Users/%D0%9E%D0%BB%D0%B5%D0%B3/Downloads/efek\\_2010\\_7\\_8%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/%D0%9E%D0%BB%D0%B5%D0%B3/Downloads/efek_2010_7_8%20(2).pdf).
8. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. - № 30. – ст. 144.
9. Бондарь Н. Налоги как связующее звено между властью и свободой / Н. Бондарь // Сравнительное конституционное обозрение. - 2006. - № 3 (56). - С. 123–137.
10. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. - № 13-14, № 15-16, № 17. – ст. 112.
11. Конституции зарубежных государств: учебное пособие / сост. проф. В. В. Маклаков. - 2-е изд., исправ. и доп. - М. : БЕК, 1999. - 584 с.
12. Погребняк С. П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика) : монографія / С. П. Погребняк. - Х. : Право. – 240 с.
13. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз : монографія / А. Й. Іванський. - О. : Юрид. л-ра, 2008. – 504 с.
14. Будько З. М. Презумпція невинуватості в податковому праві / З. М. Будько // Форум права. - 2011. - № 1. - С. 142-148.
15. Бакаева О. Ю. О соотношении частных и публичных интересов [Электронный ресурс] / О. Ю. Бакаева, Н.А. Погодина // Журнал российского права. - 2011. - № 4. - С. 36-47.
16. Бабін І. І. Правове регулювання податкової таємниці за законодавством України / І. І. Бабін // Науковий вісник Чернівецького університету. - 2012. - Вип. 6182. - С. 98-101.
17. Мандзюк О. А. Правовий режим податкової інформації в Україні : дис. ... к. ю. н. : спец. 12.00.07 / О. А. Мандзюк. - Запоріжжя, 2014. - 198 с.
18. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. - № 48. – ст. 650.
19. Про доступ до публічної інформації: Закон України від // Відомості Верховної Ради України. – 2011. - № 32. – ст. 314.
20. Ручкіна В. М. Формування податкової культури в Україні та аналіз її складових частин / В. М. Ручкіна // Економіка промисловості. - 2013. - № 1-2 (61-62). - С. 194-200.