

СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ЯНІШЕВСЬКА КАТЕРИНА ДМИТРІВНА

УДК 347.73

ДИСЕРТАЦІЯ

**ПРАВОВИЙ СТАТУС ПОДАТКОВОГО АГЕНТА ЯК СУБ'ЄКТА
ФІНАНСОВОГО ПРАВА**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право
(081 – Право)

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук
(доктора філософії)

Дисертація містить результати власних досліджень.
Використання ідей, результатів і текстів інших авторів
мають посилання на відповідне джерело

Науковий керівник –
Резнік Олег Миколайович,
кандидат юридичних наук

Суми 2017

АНОТАЦІЯ

Янішевська К. Д. Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права. — Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії) за спеціальністю 12.00.07 — адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право (081 — Право). — Сумський державний університет. — Суми, 2017.

Дисертаційна робота присвячена визначенню сутності та особливостей правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права України, а також напрямків його удосконалення. Здійснено історико-правовий аналіз розвитку та становлення інституту податкового агента в Україні. Виокремлено та охарактеризовано три основних етапи становлення інституту податкового агента в Україні. Розкривається місце податкового агента у системі суб'єктів фінансового права України, які, зокрема, займають особливе становище у зв'язку зі специфікою виконуваних обов'язків щодо нарахування, утримання та перерахування від імені та за рахунок платника податків передбачених національним законодавством податків і зборів, що суттєво спрощує процес адміністрування певних податків і зборів.

Обґрунтовується, що податковому агенту притаманні всі ознаки суб'єкта фінансового права: 1) суб'єкт фінансового права характеризується як особа; 2) суб'єкт фінансового права є відособленим; 3) суб'єкт фінансового права має правосуб'єктність. У зв'язку з чим зроблено висновок про самотійність податкового агента як суб'єкта фінансового права.

Розкривається сутність принципів діяльності податкового агента як керівних засад та положень, які розкривають специфіку статусу податкових агентів, визначають їх місце у системі суб'єктів фінансового права та є основою, базисом виконання податковими агентами покладених на них обов'язків, зокрема, щодо нарахування, утримання та сплати податків та

реалізації наданих їм прав. До переліку принципів діяльності податкового агента запропоновано відносити: 1) загальність; 2) рівність податкових агентів перед законом, недопущення будь-яких дискримінаційних проявів; 3) поєднання публічних і приватних інтересів у діяльності податкового агента; 4) невідворотність настання юридичної відповідальності, у разі порушення податкового законодавства; 5) презумпція правомірності рішень податкових агентів; 6) уникнення безпідставного розголошення податкової інформації; 7) відшкодування шкоди, завданої незаконними діями (бездіяльністю) посадових осіб контролюючих органів і дотримання податкової дисципліни.

Під поняттям «фінансово-правовий статус податкового агента» пропонується розуміти визначене нормами становище податкового агента як суб'єкта фінансового права, який характеризує межі та прояви його правосуб'єктності у сфері фінансових правовідносин, що знаходить свій вияв у здатності податкового агента бути носієм прав та обов'язків та здійснювати їх у сфері фінансової діяльності, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у зазначеній сфері.

Аналізується структура фінансово-правового статусу податкового агента, яку запропоновано розглядати як систему таких елементів як: 1) права та обов'язки податкового агента; 2) принципи діяльності податкового агента; 3) законний інтерес податкового агента; 4) гарантії діяльності податкових агентів які закріплюють основні засади реалізації, захисту та відновлення прав податкових агентів у разі їх порушення; 5) відповідальність податкового агента як обов'язковий елемент правового статусу суб'єкта права.

Особлива увага приділяється правам та обов'язкам податкового агента як суб'єкта фінансового права. Обґрунтовується відмінність прав та обов'язків податкового агента від прав та обов'язків платника податків. Надається класифікація прав та обов'язків податкового агента за певними

групами. Права податкового агента пропонується поділяти на такі групи як:

- 1) інформаційні права;
- 2) права зі сплати податків, обліку та звітності;
- 3) права, які виникають під час проведення перевірки контролюючими органами;
- 4) захисні права.

Пропонується обов'язки податкового агента класифікувати на:

- 1) обов'язки зі сплати податків, які включають в себе обов'язки щодо нарахування, утримання та сплати податків від імені та за рахунок платника податків;
- 2) обов'язки ведення та подання податкової звітності;
- 3) інформаційні обов'язки;
- 4) обов'язки, які виникають по відношенню до посадових осіб контролюючих органів, в тому числі під час проведення ними податкових перевірок.

З'ясовуються особливості юридичної відповідальності податкових агентів як суб'єктів фінансового права, серед яких:

- 1) податкові агенти є суб'єктом фінансової, адміністративної, кримінальної відповідальності;
- 2) особливістю адміністративної і кримінальної відповідальності податкового агента юридичної особи є відповідальність її посадових осіб, які допустили правопорушення, хоча адміністративне і кримінальне законодавство передбачають можливість відповідальності юридичної особи загалом;
- 3) розмір санкції за правопорушення передбачене ст. 163-4 Кодексу України про адміністративні правопорушення, суб'єктом якого є податковий агент, потребує перегляду у напрямку його підвищення.

Під взаємодією між податковим агентом з органами Державної фіскальної служби України пропонується розуміти урегульовані нормами права дії податкового агента та органу Державної фіскальної служби України як суб'єктів податкових правовідносин, які спрямовані на досягнення спільної мети, при чому дії одного із суб'єктів впливають на дії іншого.

Визначаються види та форми взаємодії між податковим агентом та органами Державної фіскальної служби України. До видів взаємодії між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України

пропонується відносити: 1) взаємодію в інформаційній сфері; 2) взаємодію під час проведення податкової перевірки; 3) взаємодію під час захисту прав та інтересів.

Виокремлюється медіація як спосіб вирішення спорів між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України на добровільній основі. Обґрунтовується доцільність її запровадження: по-перше, взаємодія між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України має базуватися на їх бажанні вступати у відносини одним з одним та самостійно, без залучення третьої сторони, вирішувати виникаючі між ними конфлікти; по-друге лише за таких умов між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України можуть існувати партнерські відносини, що є одним із пріоритетним завданням Стратегічного плану розвитку Державної фіскальної служби України на 2015–2018 роки.

Узагальнюється зарубіжний досвід визначення статусу податкового агента: 1) в державах Європи (Німеччина, Франція, Швеція, Австрія, Великобританія) законодавством передбачено діяльність податкового агента, а також можливість особи самостійно обраховувати і сплачувати податки; 2) законодавство окремих держав (Молдова, Латвія) звертає увагу на доцільність сплати податку на доходи фізичних осіб роботодавцями та не акцентує увагу на визначенні їх правового статусу як податкових агентів; 3) законодавством Грузії загалом не передбачено інституту податкового агента; 4) найбільш детально правовий статус податкового агента визначено законодавством Білорусії, Російської Федерації, Казахстану, Азербайджану.

Акцентується увага на тому, що нормами законодавства Російської Федерації, окремо від інших суб'єктів фінансового права, визначено фінансову та кримінальну відповідальність податкового агента.

На підставі узагальнення досвіду зарубіжних держав щодо визначення статусу податкового агента пропонується у національному законодавстві окремо від прав та обов'язків платника податків визначити права та

обов'язки податкового агента як суб'єкта фінансового права України, що позитивно вплине на удосконалення правового статусу останнього.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертаційна робота є одним із перших в Україні досліджень правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права в якому комплексно з використанням сучасних методів наукового пізнання, а також досягнень адміністративного та фінансового права досліджено особливості, структуру та проблеми правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права. В результаті дослідження автором сформульовано та обґрунтовано ряд положень, висновків та пропозицій, яким притаманні елементи наукової новизни.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес, зокрема, викладені в дисертації положення можуть бути використані у: науково-дослідній сфері – як основа для подальшого дослідження правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження у наукову діяльність Сумського державного університету від 23.03.2017 р.); правотворчості – в ході внесення змін і доповнень до нормативно-правових актів, які регламентують правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права; правозастосовній діяльності – з метою покращення практичної діяльності Державної фіскальної служби України у відносинах з податковим агентом (акт впровадження у правозастосовну діяльність ГУ ДФС у Сумській області від 10.10.2017 р.); освітньому процесі – під час підготовки підручників і навчальних посібників з дисциплін «Податкове право» та «Фінансове право» (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження у навчальний процес Сумського державного університету від 23.03.2017 р.).

Ключові слова: правовий статус, суб'єкт фінансового права, податковий агент, правові засади, юридична відповідальність, принципи.

SUMMARY

K. D. Yanishevskya. Legal status of a tax agent as a subject of financial law. — Qualifying scientific work as a manuscript.

Thesis for the degree of Candidate of Legal Sciences (PhD) in specialty 12.00.07 12.00.07 — Administrative Law and Process; Financial Law, Information Law (081 — Law). — Sumy State University. — Sumy, 2017.

The thesis deals with the definition of essence and features of the legal status of a tax agent as a subject of the financial law of Ukraine, as well as the areas for its improvement. The historical and legal analysis of the development and establishment of the tax agent institution in Ukraine was carried out. Three main stages of the formation of the tax agent institution in Ukraine were singled out and characterized. The place of the tax agent in the system of subjects of the financial law of Ukraine, which, in particular, occupies a special position in connection with the specific duties performed for the tax charge, deduction and transfer of taxes and fees on behalf of and at the expense of taxpayers, which significantly simplifies the administration of certain taxes and fees.

It is substantiated that the tax agent has all the characteristics of a subject of financial law: 1) the subject of financial law is characterized as an individual; 2) the subject of financial law is a separate legal individual; 3) the subject of financial law has a legal capacity. In this connection, a conclusion was made about the independence of the tax agent as a subject of financial law.

The essence of the principles of the activity of the tax agent as guidelines and provisions was determined. They reveal the specificity of the status of tax agents, determine their place in the system of subjects of financial law and form the basis for the performance of duties assigned to tax agents, in particular, the charging, deduction and payment of taxes and implementation of the rights granted to them. The list of principles for the activity of the tax agent is proposed to include: 1) the universality; 2) the equality of tax agents before the law, non-admission of any discriminatory manifestations; 3) a combination of public and

private interests in the activities of a tax agent; 4) the inevitability of the legal liability in case of violation of tax legislation; 5) the presumption of legitimacy of decisions of tax agents; 6) to avoid unreasonable disclosure of tax information; 7) compensation for damage caused by illegal actions (inaction) of officials of controlling agencies and compliance with tax discipline.

Under the notion of “financial and legal status of a tax agent” it is proposed to understand the position of a tax agent as a subject of financial law that characterizes the boundaries and manifestations of its legal personality in the sphere of financial relations, determined by the norms; it is expressed in the ability of the tax agent to bear the rights and obligations and implement them in the sphere financial activities, as well as bear responsibility for actions or inaction in this area.

The structure of the financial and legal status of the tax agent is analyzed, which is proposed to be considered as a system of such elements as: 1) the rights and obligations of the tax agent; 2) the principles of the activity of the tax agent; 3) legitimate interest of the tax agent; 4) guarantees of the activities of tax agents that determine the basic principles for the implementation, protection and restoration of the rights of tax agents in the event of their violation; 5) the responsibility of the tax agent as an obligatory element of the legal status of the subject of law.

Particular attention is paid to the rights and obligations of the tax agent as a subject of financial law. The author substantiates the difference between the rights and duties of the tax agent and the rights and obligations of the taxpayer. Classification of the rights and duties of the tax agent for certain groups is provided. The rights of the tax agent are proposed to be divided into such groups as: 1) information rights; 2) the rights related to tax payment, accounting and reporting; 3) the rights that arise during the inspection by the regulatory authorities; 4) protective rights.

It is proposed to classify the duties of a tax agent into: 1) duties for paying taxes, which include duties for charging, deduction and paying taxes on behalf of and at the expense of the taxpayer; 2) duties related to tax reporting; 3) information duties; 4) duties that arise in relation to officials of controlling bodies, including when carrying out tax checks.

The peculiarities of legal responsibility of tax agents as subjects of financial law are clarified, among which: 1) tax agents are subject to financial, administrative, criminal liability; 2) the peculiarity of administrative and criminal liability of the tax agent of a legal entity is the responsibility of its officials who committed offenses, although the administrative and criminal legislation provides for the liability of the legal entity as a whole; 3) the amount of the sanction is stipulated in Article 163-4 of the Code of Ukraine on Administrative Offenses, which subject is a tax agent, and it requires revision in the direction of its increase.

It is proposed that the interaction between the tax agent and the agencies of the State Fiscal Service of Ukraine implies the regulated actions of the tax agent and the body of the State Fiscal Service of Ukraine as subjects of tax legal relations aimed at achieving a common goal, and the actions of one of the subjects affect the actions of the other.

Types and forms of interaction between the tax agent and the State Fiscal Service of Ukraine are determined. The types of interaction between the tax agent and the agency of the State Fiscal Service of Ukraine are proposed to include: 1) interaction in the information sphere; 2) interaction during tax audit; 3) cooperation in the protection of rights and interests.

Mediation is singled out as a way of resolving disputes between the tax agent and the State Fiscal Service of Ukraine on a voluntary basis. The expediency of its introduction is substantiated: firstly, the interaction between the tax agent and the State Fiscal Service of Ukraine should be based on their desire to enter into relations and independently, without involving a third party, to resolve the conflicts that arise between them; secondly, only under such conditions,

partnership relations can exist between the tax agent and the State Fiscal Service of Ukraine, which is one of the priority tasks of the Strategic Plan for the Development of the State Fiscal Service of Ukraine for 2015-2018.

The foreign experience of determining the status of a tax agent is summarized: 1) in the states of Europe (Germany, France, Sweden, Austria, Great Britain), the legislation provides for the activity of a tax agent, as well as the person's ability to independently calculate and pay taxes; 2) the legislation of individual states (Moldova, Latvia) draws attention to the advisability of paying taxes on incomes of individuals by employers and does not focus on determining their legal status as tax agents; 3) Georgian legislation does not provide for the institution of a tax agent; 4) the most detailed legal status of the tax agent is determined by the legislation of Belarus, the Russian Federation, Kazakhstan, Azerbaijan.

Attention is focused on the fact that the norms of the legislation of the Russian Federation, separately from other subjects of financial law, determine the financial and criminal liability of the tax agent.

Based on the generalization of the experience of foreign countries in determining the status of a tax agent, it is proposed to determine the rights and obligations of the tax agent as a subject of the financial law of Ukraine separately from the rights and obligations of the taxpayer. It will positively affect the improvement of the legal status of the tax agent.

The scientific novelty of the research consists in the fact that the thesis is one of the first Ukrainian studies on the legal status of a tax agent as a subject of financial law, in which the features, structure and problems of the legal status were studied in a complex manner using modern methods of scientific knowledge, as well as the achievements of administrative and financial law. As a result of the study, the author formulated and substantiated a number of provisions, conclusions and proposals, which have elements of scientific novelty.

The practical significance of the results obtained consists in the fact that they constitute both theoretical and practical interest, in particular, the provisions set forth in the thesis can be used in: the research field as a basis for further research on the legal status of the tax agent as a subject of financial law (the certificate on introducing the results of the research in the scientific activity of the Sumy State University dates March 23, 2017); lawmaking – in the course of making changes and supplementing in legal acts regulating the legal status of a tax agent as a subject of financial law; law enforcement activities – for improving the practical activities of the State Fiscal Service of Ukraine in relations with the tax agent (the certificate on introducing the results of the research in the activity of the Chief Board of State Fiscal Service in Sumy Region dates October 10, 2017); educational process – In the preparation of textbooks and teaching aids in the disciplines “Tax Law” and Financial Law” (the certificate on introducing the results of the research in the scientific activity of the Sumy State University dates March 23, 2017).

Keywords: legal status, entity of financial law, tax agent, legal framework, legal responsibility, principles.

Список публікацій здобувача:

1. Янішевська К. Д. Некоторые проблемы определения понятия налогового агента / К. Д. Янішевська // *Legea si viata* (Закон и жизнь (Молдова)). – 2014. – № 8/2 (272). – С. 183–186.
2. Янішевська К. Д. Історія становлення та розвитку інституту податкового агента / К. Д. Янішевська // *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. – 2015. – Вип. 1. – Том 3. – С. 157–160.
3. Янішевська К. Д. Європейський досвід оподаткування: порівняльний аналіз обов’язків податкових агентів України та Австрії / К. Д. Янішевська //

Прикарпатський юридичний вісник: Збірник наукових праць. – 2016. – Вип. 4 (13). – С. 88–91.

4. Янішевська К. Д. Поняття та структура фінансово-правового статусу податкових агентів / К. Д. Янішевська // Науковий збірник «Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції» – 2017. – Вип. 1. Т. 2. – С. 132–136.

5. Янішевська К. Д. Принципи діяльності податкового агента як суб'єкта податкових правовідносин / К. Д. Янішевська // Науковий журнал «Правові горизонти». – 2017. – Вип. 4 (17). – С. 75–80.

6. Янішевська К. Д. Актуальні питання юридичної відповідальності податкового агента [Електронний ресурс] / К. Д. Янішевська // Юридичний науковий електронний журнал. – 2017. - № 5. – С. 121–125. – Режим доступу: http://lsej.org.ua/5_2017/34.pdf.

7. Янішевська К. Д. Визначення поняття податкового у законодавстві та теорії податкового права України / К. Д. Янішевська // Теорія і практика сучасного права : збірник матеріалів конференції. – Херсон: Айлант, 2010. – Т. 1. – С. 304–306

8. Янішевська К. Д. Податковий агент як суб'єкт податкових правовідносин / К. Д. Янішевська // Соціально-гуманітарні проблеми сучасної молоді в Україні : матеріали молодіжної конференції, 23-24 квітня 2010 року / Відп. за вип. Л.П. Валенкевич. – Суми : СумДУ, 2010. – Ч. 2. – С. 67–69.

9. Янішевська К. Д. Проблеми правового регулювання прав та обов'язків податкових агентів в Україні / К. Д. Янішевська // Закарпатські правові читання. Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених та студентів, 29-30 квітня 2010 р.: У 2-х т. / За заг. ред. Ф. Г. Ващука, П. А. Трачука. – Ужгород: ЗакДУ, 2010. – Т. 1. – С. 259–261

10. Янішевська К. Д. Деякі аспекти правового регулювання податкових агентів в Україні / К. Д. Янішевська // Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф., 15-16 травня 2010 р. / Сумська філія Харківського національного

університету внутрішніх справ. – Суми: ФОП Ляпощенко Л. Г., 2010. – С. 381–384

11. Янішевська К. Д. Отдельные вопросы определения прав плательщиков налогов по законодательству Украины / К. Д. Янішевська // Права человека: история, теорія и практика: Сборник научных статей / Ред. кол.: В. В. Коровин (отв. ред.) [и др.]. В 2-х частях. – Курск: МУ «Издательский центр «ЮМЭКС», 2010. – Часть 2. – С. 131–132.

12. Янішевська К. Д. Права платників податків за законодавством України / К. Д. Янішевська // Науково-теоретична конференція викладачів, аспірантів, співробітників та студентів юридичного факультету : тези доповідей: у 3-х ч., Суми, 20 квітня 2011 р. / Відп. за вип.: С. І. Дегтярьов, В. І. Горевий. – Суми : СумДУ, 2011. – Ч. 2. – С. 186–189.

13. Янішевська К. Д. Окремі питання правового регулювання прав податкових агентів в Україні // Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку: Збірник матеріалів IV Міжнародної наук.-практ. конф., присвяченої 20-й річниці незалежності України та 20-й річниці заснування інституту президенства в Україні (м. Суми, 21-22 травня 2011 року) / Сумська філія Харківського національного університету внутрішніх справ. – Суми: Університетська книга, 2011. – С. 478–479.

14. Янішевська К. Д. Історичні аспекти розвитку податкових органів в Київській Русі / К. Д. Янішевська // Актуальні проблеми правової системи України : матеріали науково-технічної конференції викладачів, аспірантів та студентів юридичного факультету, Суми, 11 травня 2012 р. / Відп. за вип. М. І. Логвиненко. – Суми : СумДУ, 2012. – С. 117–118.

15. Янішевська К. Д. Деякі питання юридичної відповідальності податкових агентів / К. Д. Янішевська // Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку: Збірник матеріалів V Міжнародної науково-практичної конференції (19-20 травня 2012 року, м. Суми) / Сумська філія Харківського

національного університету внутрішніх справ. – Суми: ТОВ «Друкарській дім «Папірус», 2012. – Ч. 1. – С. 546-548.

16. Янішевська К. Д. Порівняльний аналіз обов'язків податкових агентів України та Австрії / К. Д. Янішевська // Правові засади функціонування публічної влади щодо забезпечення інтелектуального розвитку та безпеки суспільства: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Суми, 19-20 травня 2016 р. / Ред. кол.: А. М. Куліш, М. М. Бурбика, О. М. Резнік та ін. – Суми: СумДУ, 2016. – С. 309–311.

ЗМІСТ

ВСТУП	16
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВОГО АГЕНТА ЯК СУБ'ЄКТА ФІНАНСОВОГО ПРАВА ...	24
1.1 Історичні аспекти становлення інституту податкового агента.....	24
1.2 Місце податкового агента у системі суб'єктів фінансового права.....	37
1.3 Принципи діяльності податкового агента як суб'єкта фінансового права.....	57
Висновки до розділу 1.....	74
РОЗДІЛ 2 СТРУКТУРА ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПОДАТКОВОГО АГЕНТА ЯК СУБ'ЄКТА ФІНАНСОВОГО ПРАВА	77
2.1 Сутність, структура та особливості правового статусу податкового агента.....	75
2.2 Права і обов'язки податкового агента як суб'єкта фінансового права.....	93
2.3 Поняття юридичної відповідальності податкового агента як суб'єкта фінансового права.....	119
Висновки до розділу 2.....	147
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПОДАТКОВОГО АГЕНТА ЯК СУБ'ЄКТА ФІНАНСОВОГО ПРАВА	150
3.1 Взаємодія між податковим агентом та Державною фіскальною службою України.....	150
3.2 Зарубіжний досвід визначення правового статусу податкового агента та можливості його використання в Україні.....	182
Висновки до розділу 3.....	196
ВИСНОВКИ	198
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	205
ДОДАТКИ	236

ВСТУП

Актуальність теми. Податки та збори України є основою формування бюджету та інших цільових фондів держави. Законодавством України визначено, що податки та збори сплачує платник податків, але також передбачено, що від імені та за рахунок платника податків податки сплачує податковий агент. Місце податкового агента в системі суб'єктів фінансового права обумовлене тим, що його діяльність істотно спрощує процес адміністрування податку на доходи фізичних осіб, екологічного податку тощо. Вперше можливість сплати податку на доходи фізичних осіб замість працівників роботодавцями було передбачено в Декреті Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 1992 року, з того часу специфіка статусу податкового агента визначалася як на підзаконному, так і на законному рівні. З прийняттям Податкового кодексу України увага науковців до питання статусу податкового агента істотно зменшилася, насамперед у зв'язку з ототожненням податкового агента і платника податків.

Проте, беручи до уваги роль податкових агентів у адмініструванні передбачених національним законодавством податків, а також стан наукової розробки питання правового статусу податкового агента, можна стверджувати про доцільність комплексного дослідження правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права в Україні.

Актуальність теми дисертаційного дослідження підтверджується й тим, що в умовах зростання суспільної небезпеки такого кримінального правопорушення, як умисне ухилення від сплати податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів, правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права потребує вдосконалення, оскільки саме він є суб'єктом відповідальності за вказане кримінальне правопорушення.

Враховуючи це, лише за умови чіткого визначення правового статусу податкового агента можна на законодавчому рівні визначити його місце в

системі суб'єктів фінансового права, започаткувати взаємодію між податковим агентом та органами Державної фіскальної служби України і забезпечити перехід України на якісно новий рівень адміністрування податків і зборів, передбачених національним законодавством.

Теоретичним підґрунтям дослідження правового статусу податкового агента в Україні є праці таких вчених, як І. І. Бабіна, Д. В. Вінницького, Ю. В. Гаруста, А. В. Діденко, В. Ф. Євтушенко, А. А. Земцова, М. В. Карасьової, Л. М. Касьяненко, Т. О. Коломієць, В. К. Колпакова, О. О. Косиці, Д. С. Коломійця, М. П. Кучерявенка, Т. М. Кравцової, В. І. Курила, Д. Г. Мулявки, Т. А. Озерової, С. Г. Пепеляєва, М. О. Перепелиці, В. О. Радянської, О. М. Рєзніка, А. А. Руденка, В. І. Теремецького, Ю. Л. Смірнікової, В. А. Стукаленка, Г. М. Стріяшко, Г. О. Фоміної, В. Д. Чернадчука, В. О. Черкеса, І. В. Яська, Ф. О. Ярошенка, В. А. Яговкіної та інших.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Роботу виконано відповідно до Стратегічного плану розвитку Державної фіскальної служби України на 2015–2018 роки, затвердженого Наказом Державної фіскальної служби України від 12.02.2015 р. № 80, науково-дослідної теми навчально-наукового інституту права Сумського державного університету «Діяльність органів публічної влади щодо забезпечення стабільності та безпеки суспільства» (номер державної реєстрації 0114V001904), Стратегії розвитку наукових досліджень Національної академії правових наук України на 2016–2020 роки, затвердженої Постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 3 березня 2016 року.

Мета і задачі дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на підставі аналізу наукової літератури, чинного національного і зарубіжного законодавств з досліджуваного питання виявити сутність та особливості правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового

права в Україні та надати науково обґрунтовані пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення законодавства України, яке його регламентує.

Для досягнення поставленої мети в дисертаційному дослідженні поставлено такі основні *задачі*:

- провести періодизацію становлення і розвитку інституту податкового агента в Україні;
- встановити місце податкового агента в системі суб'єктів фінансового права та з'ясувати сутність основних принципів його діяльності;
- визначити поняття, структуру правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права в Україні та сформулювати пропозиції щодо його вдосконалення;
- охарактеризувати права, обов'язки та відповідальність податкового агента як суб'єкта фінансового права й визначити основні напрямки їх удосконалення;
- визначити специфіку та недоліки взаємодії між податковим агентом і органами Державної фіскальної служби України та обґрунтувати напрямки їх усунення;
- узагальнити зарубіжний досвід щодо визначення правового статусу податкового агента та можливості його впровадження в Україні.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають, змінюються та припиняються в процесі реалізації податковим агентом передбаченого законодавством правового статусу.

Предметом дослідження є правовий статус податкового агента в Україні.

Методи дослідження. Для досягнення мети дисертаційного дослідження й забезпечення наукової об'єктивності його результатів було застосовано низку загальнонаукових і спеціальних методів наукового пізнання. Загальні методи діалектики уможливили визначення місця податкового агента в сучасній системі суб'єктів фінансового права, а також

місця правового регулювання – у правових засадах діяльності податкового агента в Україні (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3). Методи узагальнення, синтезу та аналізу, дедукції й індукції абстрагування, аналогія, спостереження, порівняння та інші сприяли уточненню та визначенню поняттєвого апарату, сутності, структури та особливостей правового статусу податкових агентів (підрозділи 1.2, 1.3, 2.1–2.3, 3.1). За допомогою історично-правового та порівняльно-правового методів було проведено історико-правовий аналіз розвитку та становлення інституту податкового агента в Україні, проаналізовано принципи діяльності податкових агентів в Україні та зарубіжний досвід визначення правового статусу податкових агентів (підрозділи 1.1, 1.2, 3.2). Методи структурно-функціонального аналізу дали можливість дослідити структуру та особливості правового статусу податкових агентів в Україні (підрозділи 2.1–2.3). За допомогою методів тлумачення норм права та спеціально-юридичного методу було окреслено принципи діяльності, юридичну відповідальність податкових агентів, а також форми і види взаємодії між податковим агентом та органами Державної фіскальної служби України, з'ясовано зміст відповідних норм права, встановлено стан їх практичного застосування, вдосконалено юридичну термінологію (підрозділи 1.3, 2.3). Аналітичний метод був використаний при виявленні недоліків у правому статусі податкового агента в Україні, прогалин чинного законодавства та наданні рекомендацій і пропозицій щодо вдосконалення правового статусу податкового агента в Україні, визначенні можливості використання досвіду зарубіжних держав із цього приводу (підрозділи 1.3, 2.1–2.3, 3.2).

Науково-теоретичну основу дисертаційного дослідження становлять роботи вітчизняних і зарубіжних науковців із загальної теорії держави і права, адміністративного, фінансового та інших галузей права, управління, філософії. Нормативною базою дослідження є Конституція України, чинні закони та підзаконні нормативно-правові акти, що регламентують правовий

статус податкового агента в Україні, а також законодавство зарубіжних держав, досвід яких є корисним для України.

Інформаційна та емпірична база представлена інформаційними, періодичними виданнями, статистичними даними, судовою практикою.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших в Україні досліджень правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права, в якому комплексно з використанням сучасних методів наукового пізнання, а також досягнень адміністративного та фінансового права досліджено особливості, структуру та проблеми правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права. В результаті дослідження автором сформульовано та обґрунтовано ряд положень, висновків та пропозицій, яким властиві елементи наукової новизни. Основні з яких такі:

уперше:

– надано визначення фінансово-правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права – це визначене нормами становище податкового агента як суб'єкта фінансового права, яке характеризує межі та прояви його правосуб'єктності у сфері фінансових правовідносин, що знаходить свій вияв у здатності податкового агента бути носієм прав та обов'язків та здійснювати їх у сфері фінансової діяльності, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у вказаній сфері;

– наведено визначення поняття «принципи діяльності податкових агентів», під яким запропоновано розуміти керівні засади та положення, які розкривають специфіку статусу податкових агентів, визначають їх місце у системі суб'єктів фінансового права та є основою, базисом виконання податковими агентами покладених на них обов'язків, зокрема щодо нарахування, утримання та сплати податків, а також реалізації наданих їм прав;

– визначено поняття, види та форми взаємодії між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України як урегульовані нормами права дії податкового агента та органу Державної фіскальної служби України як суб'єктів фінансового права, які спрямовані на досягнення спільної мети, причому дії одного із суб'єктів впливають на дії іншого;

– запропоновано конкретні зміни до національного законодавства, що конкретизують права і обов'язки податкового агента і удосконалюють його правовий статус;

удосконалено:

– розуміння податкового агента як самостійного суб'єкта фінансового права, який характеризується як особа, якій притаманні правовий інтерес, правосуб'єктність та відособленість;

– наукові підходи щодо розуміння та класифікації прав та обов'язків податкового агента як самостійного суб'єкта фінансового права, що згідно з нормами Податкового кодексу України є відмінними від прав та обов'язків платників податків;

– гарантії діяльності податкового агента як елемент фінансово-правового статусу податкових агентів, що закріплює основні засади реалізації, захисту та відновлення прав податкових агентів у разі їх порушення фізичними або юридичними особами;

дістало подальшого розвитку:

– наукові положення щодо історико-правових періодів розвитку та становлення інституту податкового агента в Україні, які запропоновано об'єднати в три періоди;

– питання визначення видів юридичної відповідальності податкового агента в Україні, серед яких: 1) фінансова відповідальність податкового агента, яка визначена Податковим кодексом України; 2) адміністративна відповідальність податкового агента за правопорушення, передбачені Кодексом України про адміністративні правопорушення; 3) кримінальна

відповідальність податкового агента відповідно до норм Кримінального кодексу України;

– положення щодо необхідності запровадження медіації як нового ефективного способу вирішення спорів між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України на добровільній основі.

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

– *науково-дослідній сфері* – за основу для подальшого дослідження правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права (*акт впровадження результатів дисертаційного дослідження у наукову діяльність Сумського державного університету від 23.03.2017 р.*);

– *правотворчості* – в ході внесення змін і доповнень до нормативно-правових актів, що регламентують правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права;

– *правозастосовній діяльності* – з метою покращення практичної діяльності Державної фіскальної служби України у відносинах із податковим агентом (*акт впровадження результатів дисертаційного дослідження у правозастосовну діяльність ГУ ДФС у Сумській області від 10.10.2017 р.*);

– *освітньому процесі* – під час підготовки підручників і навчальних посібників з дисциплін «Податкове право» та «Фінансове право» (*акт впровадження результатів дисертаційного дослідження у навчальний процес Сумського державного університету від 23.03.2017 р.*).

Апробація результатів дисертації. Підсумки розроблення проблеми в цілому, окремих її аспектів, одержані узагальнення і висновки було оприлюднено на науково-практичних конференціях: «Права людини: історія, теорія, практика» (м. Курськ-Суми, 2010 р.); «Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку» (м. Суми, 2010, 2011, 2012 рр.); «Теорія і практики сучасного права» (м. Херсон, 2010 р.); «Закарпатські правові

читання» (м. Ужгород, 2010 р.); «Правові засади функціонування публічної влади щодо забезпечення інтелектуального розвитку та безпеки суспільства» (м. Суми, 2016 р.).

Публікації. Основні теоретичні положення, висновки та пропозиції, що містяться в науковій роботі, викладено у шести наукових статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях України та наукових періодичних виданнях зарубіжних держав, та десяти тезах наукових доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

Структура дисертації. Дисертація складається з вступу, трьох розділів, що містять 8 підрозділів, висновків, списку використаних джерел. Повний обсяг дисертації становить 243 сторінок. Список використаних джерел включає 274 найменувань та розміщений на 31 сторінці.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВОГО АГЕНТА ЯК СУБ'ЄКТА ФІНАНСОВОГО ПРАВА

1.1. Історія становлення інституту податкового агента в Україні

Становлення інституту податкового агента в Україні тісно пов'язано з розвитком державності та законодавства на території українських земель. Саме тому цілком доцільно розглядати становлення інституту податкового агента в Україні, виходячи із етапів розвитку держави і права України. Зокрема, В. М. Іванов, враховуючи економічні та політичні умови, характерні для кожного етапу, виділяє такі з них:

- 1) початок державно-правового розвитку на теренах України (серед. I тис. до н. е. – серед. I тис. н. е.);
- 2) період давньоруської держави й права (VI – серед. XIV ст.);
- 3) Литовсько-руська держава і право (друга полов. XIV – серед. XVI ст.);
- 4) козацька держава і право;
- 5) входження українських земель до складу Російської й Австро-Угорської імперій (XVIII – початок XX ст.);
- 6) відродження української національної держави і права (1917-1921 рр.);
- 7) становлення і розвиток України як радянської республіки, а з 1922 р. як союзної республіки у складі СРСР (1917-1991 рр.);
- 8) розбудова та розвиток сучасної Української держави і права [1, с. 20].

Відповідно до вищевикладеної періодизації історії держави і права України варто розглянути особливості оподаткування населення на кожному з існуючих етапів.

Зокрема, Т. Б. Ясеновська зазначає, що починаючи з часів існування держав стародавнього світу і до початку середніх віків (XVI ст.), справляння податків не вимагало складної системи обліку і визначення об'єкта оподаткування та здійснювалося на основі заяви підданих про їх майновий і

сімейний стан (прообраз декларації про доходи). При цьому центральною фігурою фіску були відкупники – приватні особи чи їх компанії, що наперед сплачували необхідну державі суму грошей, яку потім з надлишком стягували з населення [2, с. 120].

На нашу думку, виокремлений Т. Б. Ясеновською період в історії оподаткування є досить загальним, оскільки він охоплює значний проміжок часу, протягом якого становище українських земель неодноразово змінювалось. Відповідно, вказаний період не відображає повністю обсяг всіх особливостей в історії становлення системи оподаткування України. Зокрема, вказані науковцем особливості справляння податків залишають поза увагою специфіку справляння податків за часів існування Київської Русі, Галицько-Волинської держави, входження українських земель до складу Російської та Австро-Угорської імперій тощо.

М. Ю. Кравчук звертає увагу на те, що на початковому етапі своєї діяльності фіскальна адміністрація Київської Русі не мала спеціальної функціональної визначеності, її роль виконували органи князівської влади і старійшини сільських общин, які стягували державні податки у формі данини. Функціонування в Київській державі та удільних руських землях управлінської системи, заснованої на засадах феодалного кормління, забезпечувалося за рахунок поборів із залежного та особисто вільного населення, яке проживало на територіях, підвладних князівським намісникам [3, с. 25].

Однак стягнення податків органами князівської влади та старійшинами сільських общин не було ефективним. Неврегульованість форми, розміру, періодичності збирання податку призводила до свавілля представників князя на місцях, які мали особисту зацікавленість у стягненні податків в максимальному розмірі. Спочатку податки збиралися нерегулярно, змінювався маршрут, за яким їздили збирачі податків, у результаті чого в

одних місцях річний податок міг збиратися двічі на рік, а інші місця залишалися поза увагою збирачів податків [4, с. 56].

Усе вищезазначене викликало незадоволення племен, які були зобов'язані сплачувати данину, що призводило до масових повстань під час збирання данини. Одним із найбільш відомих було повстання древлян, результатом якого стало вбивство князя Ігоря. Саме після цих подій княгинею Ольгою було здійснено упорядкування фінансової системи Київської Русі та започатковано стабільне стягнення податків.

Зокрема, були запроваджені адміністративно-фінансові пункти для збирання данини, так звані «становища», для чого використовувались центри сільських общин – погости, двори, куди звозили данину. Для стягнення податків призначалися постійні князівські агенти – збирачі данини. Не менш важливим було також встановлення «оброків», «уроків», «уставів», «дані», які визначали зміст та розмір данини [5, с. 24].

Пізніше правнук Ольги київський князь Ярослав Мудрий продовжив удосконалювати фінансову систему Київської Русі. Ним було складено перший писемний збір законів - знамениту «Руську правду», складовою частиною якої став «Покон вірний», що детально регламентував діяльність податкової системи. Одиницею оподаткування був дим або подвір'я, яке мало певний розмір землі, а 20-30 димів складали дворище. В основному це було об'єднання родичів, які спільно відповідали за розклад і збір податків [6, с. 216-217].

Незадовго до розпаду Древньоруської держави, з XI ст. у князівському дворі з'являється ряд посад, які безпосередньо відповідали за збір податей. До них належали так звані данщики, митники, вірники, п'ятенщики, осьменники тощо. Наприклад, данщиками називали збирачів данини, а вірниками – тих, хто приймав судове мито, яке називалося «віра» [7, с. 117].

На початку XIII століття слов'янські землі опинилися під монголо-татарським пануванням, що призвело до більшого занепаду єдиної

податкової системи на нинішніх українських землях. За часів Золотої Орди податковий тиск на цих територіях значно посилювався, перелік об'єктів оподаткування розширився. Так, були введені такі податки, як «харадж», «іхраджат», «тагар», «вихід», «тамга», «бігар», «тарх» тощо [8, с. 96].

Органами збирання податків виступали «баскаки» – збирачі податків, представники монгольського хана на завойованих землях. Баскаки контролювали місцеву владу. У кожному князівстві був свій особливий «баскак», а у Володимирі знаходився «Великий баскак». Наприкінці XIII століття право збирання податків знову було передане слов'янським князям [9, с. 80].

У XV- на початку XVI ст. на українських землях, які входили до складу Великого князівства Литовського, було детально відпрацьовано порядок стягнення грошових податків із сільського населення. Ці платежі здебільшого доводилися до сільських общин, на чолі яких стояв виборний староста або отаман (у Галичині — солтис або вїйт). Вони допомагали волосному старості, обраному на два роки, збирати грошові податки і натуральну данину. Сільське населення, у свою чергу, на зборах розподіляло всю суму платежів між господарствами, і саме община несла відповідальність перед урядом за своєчасну сплату платежів мешканцями села. Це зобов'язувало общину та її старосту уважно стежити за господарською діяльністю кожного селянина [10, с. 22-23].

У другій половині XVI ст. з проведенням аграрної реформи в Речі Посполитій розпочалася руйнація елементів стародавньої кругової поруки в системі оподаткування. У 1557 році великий князь Сигізмунд II Август видав «Устава на волоки» – закон про проведення волочної поміри, в якому визначалися нові принципи організації фільваркового господарства на великокнязівських землях. Волочна поміра мала на меті збільшення доходів великокнязівських господарств шляхом запровадження однакових селянських наділів і встановлення однакових податків [11, с. 947].

На території сільської громади старости продовжували відати всіма внутрішніми справами. Враховуючи відносно слабкий зв'язок керівників громад з вищими органами державної влади, А. Гурбик зазначає, що сільських старост слід розглядати як представників органів місцевого самоврядування, які у своїй діяльності передусім керувалися інтересами громади і розв'язували різноманітні питання сільського життя згідно з нормами традиційного звичаєвого права. Сільський староста представляв громаду і в її зовнішніх зносинах з великокнязівськими представниками та окремими панами і шляхтою. Керівник громади організовував вчасну виплату всіх податків та виконання відробітків. Причому часто до його обов'язків входило збирання натуральної та грошової данини і відправка її великокнязівським збирачам податків або володільцю поселення.

З метою заохочення до добросовісного виконання своїх обов'язків сільських старост починали звільняти від сплати податків. Це було своєрідною формою оплати праці керівників сільських громад і водночас робило їх залежними від місцевих урядів. В цілому вийти володіли таким наділом землі і утримували на свою користь ту частину місцевих податків, які їм надавалися князівським привілеєм на вийтівство або за традицією / звичаєвим правом у вказаному вийтівстві [12, с. 24–29].

Діяльність старост являє собою так звану кругову поруку, яка за В. Ф. Євтушенко є найбільш відомою ранньою історичною формою використання податкових агентів у механізмі оподаткування [13].

Наступний етап формування інститутів оподаткування в Україні розпочався після затвердження «Березневих статей» у 1654 році. У документах того періоду йдеться про помічників, можливо, заступників підскарбія або начальника одного із департаментів. Наприклад, відомо, що Дима (ім'я – авт.) контролював надходження орендних платежів до гетьманського скарбу. Є підстави стверджувати, що податковий апарат за Богдана Хмельницького мав розгалужену структуру. Зокрема, до його складу

входили, сучасною мовою, фінансові агенти – рядові податківці, які безпосередньо на місцях виконували функції, пов'язані з діяльністю податкових органів.

Якщо на загальнодержавному (генеральному) рівні фінансами, податками завідував гетьман, то на полковому – полковник, на сотенному – сотник. Із розмови П. Тетері з представниками московського уряду є підстави вважати, що окремі полковники перебирали на себе ті ж повноваження, що їх мав Богдан Хмельницький. Наприклад, у Ніжинському полку були запроваджені нові податкові платежі, хоча це була прерогатива лише гетьмана. До повноважень полковників належали збір податкових платежів із населення, надсилання їх до державного скарбу. Іншими словами, контрольно-посередницька роль, хоча відомі факти зловживань з їхнього боку [14].

Після входження українських земель до складу Російської імперії було введено подвірне оподаткування, яке суттєво збільшило кількість платників податків за рахунок введення в їх число тих категорій населення, що раніше були звільнені від оподаткування: «задвірних», «ділових людей» та ін [15].

Однак згодом реформою Петра I (XVIII ст.) був введений єдиний грошовий податок – «подушна подати», який замінив десятки дрібних подвірних зборів і повинностей. Поява постійного прямого податку дозволила стабілізувати й уніфікувати фінанси в цілому, бо тепер уряд у своїх розрахунках міг спиратися на більш реальні, ніж раніше, бюджетні дані. Уніфікація оподаткування в ході реформи торкнулася не лише податків і повинностей, а також одиниці оподаткування й системи збору податків. Збирання податків було вилучено з відання місцевої влади і передано до рук земських комісарів - виборних від поміщиків, чиї селяни були платниками, а також полкових командирів.

Аби запобігти ухилянням від сплати подушного податку, було запроваджено кругову поруку (поміщиків оголосили відповідальними за надходження податку з селян, заможних міщан – з міста) [16].

З метою змінити існуючу податкову систему міністром фінансів Російської імперії М. Бунге було запропоновано створити у губерніях податкові представництва, які згодом мали об'єднатися у єдине податкове управління. Новацією вказаної реформи мало бути виникнення нової посади податкового інспектора, який переписував майно, населення, збирав та контролював надходження податків, а також господарську діяльність. Але даний проект не був реалізований через те, що реформування потребувала вся система влади, а не лише податкова сфера [17, с. 43].

В. П. Хомутенко, І. С. Луценко та інші науковці звертають увагу, що наприкінці XIX ст. переваги реформи запропонованої М. Бунге, все ж таки були взяті до уваги. І наприкінці XIX ст. у Російській імперії з'явилися податкові представництва. Основною причиною їх появи стало також те, що податки в державі вже забезпечували 50% надходжень до бюджету, а відповідно їх адміністрування мало бути обов'язково посилено. Згодом вказані податні представництва трансформувалися в податкове управління. Тоді ж було запроваджено й посади податкових інспекторів, які мали не просто здійснювати перепис майна і збирати належні до сплати суми, а й контролювати отримані прибутки платників та їхню господарську діяльність у цілому. Ще за часів Петра I набуло поширення таке явище, як підкуп збирачів податків і привласнення цими чиновниками частини державних грошей. Тому наприкінці 90-х років XIX ст. було запроваджено ще й посаду податкового ревізора, який контролював роботу податкового інспектора [18].

Після довготривалого входження українських земель до складу різних держав (Російської імперії, Австро-Угорської імперії, Речі Посполитої) у 1917 році розпочалося відродження державності цих земель, що підтверджується створенням Української Народної Республіки.

Після проголошення УНР постановою Тимчасового Уряду «Про підвищення ставок державного прибуткового податку» від 12 червня 1917 року були змінені підстави стягнення прибуткового податку, підвищені його ставки, а також уведений новий «одноразовий» податок. Загалом період з 1917 по 1921 роки називають періодом конфіскацій [19, с. 45].

У цей час податки збиралися податковими інспекторами, яким підпорядковувалися волосні зборчі, основні засади діяльності яких визначалися «Правилами про волосного зборчого» від 17 червня 1917 року. Окрім вказаних правил, Радою Міністрів було також додатково ухвалено постанову про доповнення «Правил про волосного зборчого». Відповідно до вказаних правил основними обов'язками скарбових зборчих було:

- виконання доручень розпорядчих установ про збирання податків;
- приймання грошей від платників податків і зборчих;
- своєчасна передача вищевказаних коштів у встановлені каси;
- ведення грошових книг і здавання рахунку.

Окрім вищевказаного, до обов'язків скарбового розсильного належало допомагати скарбовому зборчому та виконувати доручення податкових установ. Цією ж постановою регулювався порядок діяльності скарбових зборчих та розсильних [20].

Після подій Жовтневої революції і скасування всіх податків «царського режиму» перед органами влади постало питання про формування податкової системи радянської держави. Зокрема, Народним комісаріатом фінансів СРСР в травні-червні 1918 року було прийнято ряд декретів, у яких було закріплено основні положення щодо стягнення прибуткового податку, спрямовані на пристосування правового механізму вказаного податку до існуючих у державі економічної та політичної ситуацій.

Саме неосвіченість населення, а також націоналізація основних виробничих засобів держави стали причиною прийняття рішення про стягнення з робітників та службовців державних установ і націоналізованих

підприємств прибуткового податку за місцем їх роботи із суми заробітку при їх нарахуванні, а не шляхом декларування отриманих доходів. Але існуюча на той час швидка інфляція призвела до того, що сплата податку на прибуток стала фікцією, а сам податок фактично формальним платежем. Це пов'язано з тим, що для сплати вказаного податку надавався строк майже в рік з моменту отримання доходу, а існуюча на той час гіперінфляція значно знижувала його ефективність для держави.

Беручи до уваги неефективність існуючого на той час механізму сплати податку на прибуток, Рада Народних Комісарів СРСР 23 вересня 1918 року прийняла постанову, відповідно до якої передбачалася щомісячна сплата податку на прибуток. При цьому для місцевого населення запроваджувався механізм щомісячних платежів за місцем їх роботи, а для селян було розроблено інший механізм визначення їх доходів – на селі було створено волосні та сільські комісії, які складали список платників податків, визначали розмір їх доходів та нараховували податок [21, с. 96–97].

Відповідно до вказаного можна зробити висновок про поступовий перехід до щомісячної сплати податку на прибуток, а також запровадження нового механізму визначення доходів громадян. При цьому важливе місце у вказаному механізмі займають волосні та сільські комісії як податкові агенти, про що безпосередньо свідчать їх основні обов'язки.

З проголошенням незалежності України інститут податкових агентів продовжив своє становлення. Зокрема, у 1992 році Кабінетом Міністрів України було прийнято Декрет «Про прибутковий податок з громадян», який регулював сплату прибуткового податку з фізичних осіб, однак взагалі не містив поняття податкового агента, а лише зазначав, що нарахування, утримання, перерахування до бюджету прибуткового податку здійснюється суб'єктами підприємницької діяльності, які провадять виплати доходів [22, с. 382].

Відповідно до статті 9 вказаного нормативного акту нарахування, утримання та перерахування в бюджет прибуткового податку здійснюється підприємствами, установами, організаціями всіх форм власності і фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності, які здійснюють виплату доходів. Вказані суб'єкти після закінчення кожного місяця, але не пізніше терміну отримання в установах банків коштів на виплату належних громадянам сум зобов'язані перераховувати до бюджету суми обчисленого й утриманого прибуткового податку за минулий місяць [23].

Незважаючи на визначення у Декреті «Про прибутковий податок з громадян» особливостей сплати податку на прибуток, а також ролі підприємств, установ, організацій усіх форм власності і фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності у сплаті вказаного податку 5 липня 1997 року парламентом було прийнято Закон України «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства». Вказаним нормативним актом було передбачено, що прибутковий податок із заробітків та інших доходів у грошовій і натуральній формі нараховується і утримується підприємствами, установами та організаціями, що провадять ці виплати, а також підприємцями, що здійснюють діяльність як індивідуально, так і у складі колективів підприємців, та іншими громадянами, що провадять виплати зайнятим у них по найму робітникам і службовцям.

Організації, які виплачують заробітну плату з виручки від реалізації продукції і надання послуг, вносять обчислені суми податку в установи банку наступного дня після виплати заробітної плати [24].

Наступним етапом становлення інституту податкового агента є прийняття парламентом у 2003 році Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб». Важливість вказаного нормативно-правового акту полягала в тому, що саме в ньому вперше було закріплено поняття податкового агента. Даний нормативно-правовий акт визначив податкового агента, перш за все як юридичну 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 [25, с. 159].

Однак розвиток інституту податкового агента із закріпленням поняття «податковий агент» у 2003 році не припиняється. Зокрема, вже у 2010 році було прийнято кодифікований акт податкового законодавства – Податковий кодекс України (далі ПК України). Відповідно до змісту було змінено саму сутність поняття «податковий агент» та присвячено окрему статтю особливостям статусу податкових агентів у податкових правовідносинах.

Варто зазначити, що більшість науковців, які досліджували історію становлення інституту податкових агентів, звертають увагу на податкових агентів як суб'єктів відносин щодо сплати податку з доходів фізичних осіб. Тоді як, на сьогодні, податкові агенти є суб'єктами відносин щодо сплати екологічного податку.

Зокрема, ст. 240 ПК України передбачає, що платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську діяльність, бюджетні установи, громадські, інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, у тому числі ті, що виконують агентські функції щодо таких нерезидентів або їх засновників. Отже, законодавець відносить осіб, які виконують агентські функції, тобто податкових агентів, до платників екологічного податку [26].

Сама категорія «екологічний податок», як зазначає Т. М. Шульга, була вперше визначена в Законі України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року. Дещо пізніше, після прийняття другої редакції вказаного нормативно-правового акту, екологічний податок було перейменовано на плату за забруднення навколишнього природного

середовища, а відповідно до третьої редакції Закону України «Про оподаткування» від 18 лютого 1997 року така плата отримала назву збору за забруднення навколишнього природного середовища [27]. Відповідно до вказаного, запровадження екологічного податку в Україні супроводжувалося змінами правової регламентації вказаного податку. При цьому інститут податкового агента не був причетний до відносин з нарахування та сплати екологічного податку. Але ситуація змінилася з прийняттям у 2010 році ПК України.

Запровадження ПК України інституту податкового агента щодо екологічного податку, на думку В. А. Фостоловича, є одним із позитивних нововведень податкового законодавства. Зокрема, інститут податкового агента значно спростив саму процедуру адміністрування екологічного податку, оскільки всі необхідні для виконання податкового обов'язку дії покладаються не на реального платника податків, а на номінального, тобто податкового агента [28, с. 178].

Загалом довготривале становлення інституту податкових агентів, на думку багатьох науковців можна поділити на окремі етапи, серед яких:

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 посади постійних князівських агентів – збирачів данини; укладення «Руської Правди» та існування княжих агентів);

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 інспекторів і структурних підрозділів, 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 ПК України у 2010 р. та врегулювання ним інституту податкового агента).

Однак періодизація розвитку інституту податкових агентів, на нашу думку, може бути значно спрощена, у зв'язку з чим ми пропонуємо наступні періоди становлення вказаного інституту:

– 1 період (VI ст. – 1875 р.) – вказаний період починається з появи за часів Київської Русі княжих агентів, які відповідно до покладених на них функції були дещо подібними до існуючих на сьогодні податкових агентів. Для першого періоду становлення інституту податкових агентів притаманним є існуванням різних посад відповідальних за збирання та передавання спочатку данини, а згодом податків. Вказаний період закінчується у 1875 році, коли вперше податки були зібрані податковим агентом. На той час українські землі входили до складу Російської імперії. З огляду на сказане, можна зробити висновок, що цей період є періодом виникнення інституту податкового агента, оскільки подальші періоди були в основному пов'язані з становленням вказаного інституту та удосконаленням статусу податкового агента.

– 2 період (1917 – 1991 р.р.) – особливістю цього періоду є становлення інституту податкового агента за часів відродження державності українських земель та входження їх до складу СРСР. У цей час функції податкових агентів були покладені спочатку на податкових інспекторів, а згодом на

волосні та сільські комісії. А також було прямо передбачено, що вказані особи як податкові агенти сплачували податки за робітників та службовців шляхом утримання відповідної суми коштів з їх заробітної плати.

– 3 період (з 1991 р. – теперішній час) – пов'язаний в першу чергу з проголошенням незалежності України і початком законодавчого визначення статусу податкових агентів. Відповідно було прийнято Закон України «Про податок із доходів фізичних осіб», де було закріплено саме визначення поняття «податковий агент», а згодом ПК України, у якому удосконалено розуміння поняття «податковий агент» з урахування розвитку держави і права, а також визначено податкового агента суб'єктом сплати екологічного податку.

Очевидно, що становлення інституту податкового агента має тривалу історію та продовжується сьогодні, про що свідчать зміни національного законодавства, а також увага науковців до вказаного питання.

1.2 Місце податкового агента у системі суб'єктів податкових правовідносин

Дослідження місця податкового агента у системі суб'єктів податкових правовідносин доцільно розпочати з визначення поняття «податкові правовідносини». Законодавством України не закріплено вказане поняття, однак серед науковців є як вузький, так і широкий підходи до його розуміння.

Зокрема, Д. В. Вінницький стверджує, що податкові правовідносин є відносинами власності у сфері розподілу тягара публічних витрат (перерозподілу матеріальних благ) [29, с. 135].

І. О. Пасічна, у свою чергу, вважає, що податкові правовідносини являють собою вид масових, гарантованих державою фінансових

правовідносин, що завжди є комплексними владно-майновими, грошовими відносинами, заснованими на податкових нормах, мають конфліктний характер і виникають лише у сфері утворення фінансових ресурсів держави й лише на підставі закону [30, с. 196].

Найбільш повне визначення поняття «податкові правовідносини» надає В. О. Яговкіна. Вона зазначає, що податкове правовідношення являє собою суспільне відношення, яке існує виключно в правовій формі, має владно-публічний характер і виникає між суб'єктами, наділеними правами й обов'язками, пов'язаними з установами, введенням та справлянням податків і зборів, здійсненням податкового контролю, оскарженням актів податкових органів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб та притягненням до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори [31, с. 95].

За В. І. Теремецьким, 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 й особистості в податковій сфері [32, с. 176].

Податкові правовідносини, за О. М. Горбуновою, є видом фінансових правовідносин поряд з бюджетними відносинами, відносинами у галузі страхування, кредиту, фінансовими відносинами з приводу регулювання грошового обігу і валютного законодавства [33, с. 290-291].

Відповідно до вищевказаного можна зробити висновок, що податкові правовідносини є суспільними відносинами, які виникають у сфері формування фінансових ресурсів держави та регулюються нормами податкового права.

При цьому податковим правовідносинам притаманна певна структура, тобто сукупність таких взаємопов'язаних елементів як суб'єкт, об'єкт та зміст, специфіка яких відмежовує податкові правовідносини від інших.

Всі структурні елементи податкових правовідносин, за Ясько І. В. спрямовані на досягнення основної цілі діяльності держави в податковій сфері – своєчасне і повне надходження обов'язкових платежів до бюджету при одночасному дотриманні прав платників податків. Поза цим кожен елемент виконує специфічні, притаманні лише йому функції, обумовлені специфікою тих податкових правовідносин в рамках яких цей елемент функціонує. У податкових правовідносинах всі елементи тісно взаємопов'язні між собою, і лише в сукупності вони здатні забезпечувати функціонування податкових правовідносин [34, с. 145].

Обов'язковим елементом структури будь-яких правовідносин є суб'єкти, якими можуть виступати не лише фізичні або юридичні особи, але й органи держави, місцевого самоврядування, держави, народи та інші індивідуальні або колективні суб'єкти [35, с. 54].

У науці податкового права на сьогодні не існує однозначного підходу до визначення поняття «суб'єкт податкового права». А в ПК України відсутня стаття, яка прямо визначає перелік суб'єктів податкових правовідносин, однак є окремі статті, які визначають поняття та особливості платника податків (ст. 15 ПК України), податкового агента (ст. 18 ПК України), представника платника податків (ст. 19 ПК України), функції та права контролюючих органів (ст. ст. 19¹, 20 ПК України) тощо [26]. Зазначене дозволяє зробити висновок про те, що вищевказані фізичні та юридичні особи, зокрема податкові агенти, є суб'єктами податкових правовідносин.

Незважаючи на вказані норми податкового законодавства є науковці, які притримуються позиції, що суб'єктами податкових правовідносин можуть бути лише платники податків і держава [36, с. 96].

Зокрема, І. Н. Ільюшихін вважає, що податкові правовідносини не можуть виникати між державою і податковим агентом, оскільки, податкові агенти не належать до числа суб'єктів податкових правовідносин, а є лише їх учасниками, оскільки вони виконують чисто технічні функції з обчислення, утримання і перерахування до бюджету податків без заміни фігури суб'єкта [37, с. 133].

У той же час відмежування суб'єктів податкових правовідносин та учасників податкових правовідносин одне від одного є не зовсім доречним. На підтвердження вказаного звернемо увагу на позицію А. Б. Венгерова. Науковець зазначає, що учасники суспільних відносин формально, за допомогою права, наділяються різними правомочностями, обов'язками, тим самим перетворюючись на суб'єктів правових відносин. Це означає, що спочатку фізичні і юридичні особи є учасниками суспільних відносин і тільки тоді вони є суб'єктами правовідносин, коли починає діяти будь-яка норма права, яка регулює дане відношення, при цьому визначаючи хто і які буде нести суб'єктивні права або обов'язки [38].

Відповідно до вказаного податкові агенти не є просто учасниками податкових правовідносин, оскільки вони вступають у відносини з платником податків, а також державою у разі дії норм, які регламентують нарахування, утримання і сплату податків.

С. Г. Пепеляєв, залежно від того чи є участь суб'єкта обов'язковою ознакою податкового права, виділяє основних та факультативних суб'єктів.

Зокрема, до першої групи науковець відносить суб'єктів господарської діяльності (платників податків, податкових агентів) та державні органи, які відповідно до національного законодавства наділені повноваженнями у сфері податкового управління і контролю (податкові органи, органи державних позабюджетних фондів, митні органи, фінансові органи), а до другої:

- осіб, що забезпечують перерахування і збирання податків (банки, органи, що збирають податки і збори);

- осіб, які здійснюють професійну діяльність (податкові представники та податкові консультанти);
- осіб, які надають необхідні дані (нотаріуси, реєстраційні органи, органи ліцензування);
- осіб, які беруть участь у податковому контролі (судді, нотаріуси, реєстраційні органи) та правоохоронні органи, зокрема органи податкової міліції [39, с. 75].

Варто зазначити, що запропонована науковцем класифікація суб'єктів податкових правовідносин є обширною, відповідно може бути спрощена. При цьому позитивним є віднесення податкових агентів до основних суб'єктів податкових правовідносин, що вказує на діяльність податкового агента як обов'язкову ознаку податкового права.

Значно більше груп суб'єктів податкових правовідносин виділяє В. І. Теремецький. До першої групи науковець цілком доцільно відносить державу в особі Верховної Ради України як законодавчого органу, що встановлює податки і збори. Друга група, на його думку, включає органи місцевого самоврядування, які відповідно до податкового законодавства мають право самостійно вирішувати питання, пов'язані зі встановленням місцевих податків і зборів та розміру їх ставок на відповідній території. Державні контролюючі органи, у свою чергу, складають третю групу суб'єктів податкових правовідносин.

Далі В. І. Теремецький виділяє платників податків, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з ПК України. Остання група, а саме особи, які сприяють сплаті податків і зборів, представлена банками, податковими агентами, державними органами, що надають необхідну для нарахування податків і зборів

інформацію про платника податків, а також збирачами податків і зборів [40, с. 747].

При цьому віднесення В. І. Теремецьким податкових агентів до осіб, які сприяють сплаті податків і зборів, на думку В. М. Карасьової, є помилковим. На її думку, податкові агенти не сприяють сплаті податків і зборів, оскільки самі перераховують їх, так як здійснюють визначені податковим законодавством дії щодо нарахування і сплати податків і зборів [41, с. 132].

Недоцільним є також віднесення В. І. Теремецьким банків та податкових агентів до осіб, які сприяють сплаті податків і зборів. Оскільки, як зазначає І. О. Пасічна, банки одночасно відносяться як до основних, так і до неосновних суб'єктів податкових правовідносин. Так банки, на відміну від інших суб'єктів податкових правовідносин, можуть бути одночасно платником податків, податковим агентом та суб'єктом, який сприяє реалізації податкових прав та обов'язків. Відповідно, важливі елементи правового статусу банку змінюються залежно від того, яким суб'єктом він є у податкових правовідносинах.

При цьому правовідносинам між банком як податковим агентом та платником податків, на думку І. О. Пасічної, притаманні певні особливості. Зокрема, податковий агент від імені платника податків та за його рахунок сплачує податки і збори. Але на відміну від представника, податковий агент реалізує податкові обов'язки, які покладені безпосередньо на нього, а не на платника податків [42, с. 143].

Продовжуючи розглядати співвідношення податкового агента і представника в податковому праві, О. М. Мазурик зазначає, що схожість з відносними представниками в податковому праві водночас не дає змоги абсолютно ототожнювати податкового агента з представником. Якщо податковий представник діє на підставі угоди, рішення компетентного органу або загального закону, то в основі діяльності податкового агента лежить

норма податкового законодавства, що делегує йому особливі повноваження [43, с. 160–162].

Співвідношення функцій податкового агента та представника при сплаті податків прямо впливають з їх обов'язків та прав, встановлених ПК України. Р. А. Майданик зазначає: «...Реалізація функцій податкового агента у фінансовому праві передбачає здійснення обов'язків по акумулюванню і сплаті податків і обов'язкових зборів в бюджет, які поступили від інших платників» [44].

Недоцільно також ототожнювати податкового агента з платником податків. Відмінність між цими двома суб'єктами можна знайти навіть у визначеннях цих понять, закріплених у ПК України. Зокрема, у ст. 18 ПК України передбачено, що податковим агентом є особа, на яку цим податковим законодавством покладено обов'язок щодо обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

У той же час платниками податків, як зазначено у ст. 15 ПК України, є фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з ПК України [26].

Виходячи з вище наведених визначень, І. І. Бабін звертає увагу на те, що ототожнення податкового агента із платником податків на основі рівності їх прав неможливе. Оскільки податковий агент на відміну від платника податків, не може використати ряд прав платника податків, зокрема:

- 1) використовувати податкові пільги у разі виникнення обставин, в порядку встановленому ПК України;

2) отримувати відстрочку або розстрочку по сплаті податків чи податковий кредит в порядку та на умовах, встановлених ПК України;

3) залік чи повернення надміру сплачених, надміру стягнених сум податків та зборів в порядку встановленому ПК України [45, с. 99].

Варто також зазначити, що є науковці, які або взагалі не відносять податкових агентів до суб'єктів податкових правовідносин, або надають досить загальний перелік суб'єктів податкових правовідносин. Зокрема, Д. В. Вінницький визначає, що суб'єктами податкового права є фізичні особи, організації, державні органи та органи місцевого самоврядування, держава та муніципальні утворення [46, с. 31–32].

Л. В. Міщенко, у свою чергу, зазначає, що суб'єктами податкових правовідносин є лише ті індивіди чи колективні утворення, які мають певне коло прав та обов'язків, передбачених податковим кодексом [47, с. 114–120]. Відповідно до ПК України податкові агенти мають чітко визначені права та обов'язки, що дозволяє, виходячи з визначення запропонованого Л. В. Міщенко стверджувати - податкові агенти є суб'єктами податкових правовідносин.

Н. С. Васильєва, розглядаючи податкових агентів як суб'єктів відносин, що виникають у сфері нарахування та сплати екологічного податку, пропонує під податковим агентом розуміти особу, яка примусово залучається державою до процесу сплати податків, тобто на нього покладаються додаткові обов'язки і ці обов'язки не є його особистими зі сплати податків [48, с. 9].

За М. О. Перепелицею, податковим агентом є особа, яка є джерелом виплати доходів платнику податків і зборів, тобто та особа, від якої останній одержує свій дохід [49, с. 22].

Дещо схожим є розуміння поняття «податковий агент», запропоноване М. П. Кучерявенко. Науковець під податковим агентом розуміє особу, на яку покладається обов'язок по обчисленню й утриманню податку з платника

податків і перерахуванню його у відповідний бюджет. Він справедливо зазначає, що правовий статус податкових агентів характеризується подвійністю. Так, стосовно податкових органів податкові агенти є зобов'язаними особами. У той же час щодо платників податків податкові агенти виконують роль податкового органу, здійснюючи дії по нарахуванню й утриманню сум податку з метою наступного перерахування їх у бюджет. При цьому такі дії провадяться без волевиявлення платника податків в силу обов'язків, покладених на податкових агентів нормативним актом [50, с. 142].

Вказану позицію підтримує В. Ф. Євтушенко, зазначаючи, що «податкові агенти виступають у податкових правовідносинах у двох ролях: як особи, що діють в інтересах платника податків, і як суб'єкти, що сприяють податковим органам» [51, с. 51].

Російський науковець Т. А. Озерова також звертає увагу на те, що правове становище податкових агентів має специфічний характер, оскільки вони є ні платниками податків (при виконанні ними податково-процесуальних функцій (обов'язків)), ні податковими органами. З точки зору податкового процесуального права, будучи суб'єктами публічного права, податкові агенти покликані обчислювати, утримувати та перераховувати податки, таким чином, фактично здійснювати дії в публічних інтересах. Податкові агенти виступають процесуальними посередниками між платниками податків (маючих в цьому випадку формально-пасивний статус) і державою, з яким знаходяться в публічно-правових відносинах. У відносинах з платниками податків (які мають формально-пасивний статус) податковий агент також знаходиться в публічно-правових відносинах, так як ці відносини є суто процесуальними і визначаються тільки нормами публічного права - податкового права (процесуального права) [52, с. 337].

Треба відзначити, що агентські правовідносини між державою і податковими агентами теж не виникають самі по собі або за взаємною

згодою між державою і податковим агентом. В основі їх виникнення лежить виключно інтерес держави щодо належного виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань у тих випадках, коли таке виконання самими платниками податків в силу ряду обставин є важким, недоцільним для держави або взагалі неможливим. Наприклад, нерезиденти або працівники, які можуть не знати податкове законодавство України і, як правило, ніколи раніше не обчислювали і не сплачували податки самостійно. Тому держава законодавчо в односторонньо-владному порядку покладає обов'язок виробляти виконання податкових зобов'язань за таких платників податків на осіб, які перебувають у майнових відносинах з платниками податків і є «джерелом» їх доходів. Як правило, в якості податкових агентів виступають контрагенти платників податків у їх приватноправових відносинах, які виплачують платникам податків доходи за поставлені товари, надані послуги, виконані роботи або передають їм майно на безоплатній основі.

Підставою для виникнення агентських відносин між державою і податковим агентом є юридичні факти нарахування або виплати доходів платникам податків, чий доходи за ПК України підлягають оподаткуванню у джерела їх виплати. Гарантією виконання податковим агентом податкового зобов'язання платника податків перед державою є фактичне володіння грошима, що належать платнику податків, а також санкції, встановлені державою щодо податкового агента за невиконання ним своїх агентських обов'язків перед державою [53, с. 232].

Варто зазначити, що до прийняття ПК України податковими агентами були також нотаріуси. Однак на сьогодні питання статусу нотаріусів як податкових агентів є досить неоднозначним, що пов'язано з недосконалістю національного законодавства.

Зокрема, Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року надавав нотаріусу статус податкового агента при здійсненні фізичними особами операцій, пов'язаних з купівлею-продажем і

міною об'єктів нерухомого, рухомого майна, а також у разі нарахування та виплати доходів своїм найманим працівникам [54].

Закон містив також прямі вказівки на те, що нотаріус є податковим агентом: ст. 11, 12 передбачали, що нотаріус є податковим агентом при посвідченні ним договору відчуження рухомого чи нерухомого майна.

Наявність у нотаріуса статусу податкового агента була обумовлена і специфікою визначення самого поняття «податковий агент». Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» було закріплено, що податковим агентом є юридична або фізична особа чи представництво нерезидента – юридичної особи, яка зобов'язана нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету. Але відповідно до чинного ПК України статус податкового агента можуть мати лише ті особи, які зобов'язані обчислювати, утримувати з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику податків та перераховувати податки до відповідного бюджету тощо. Очевидно що відмінною ознакою двох визначень поняття «податковий агент» є наявність у останньому вказівки на виплату (нарахування) податковим агентом доходу фізичній особі [55].

На сьогодні податковим законодавством визначено, що при оподаткуванні доходів фізичних осіб податком на доходи приватні нотаріуси або державні нотаріальні контори у відповідності до вимог п.п 180 п. 1 ст. 14, п. 1 ст. 171, п. 2 ст. 176 ПК України можуть набувати статусу податкового агента у випадках, коли на таких суб'єктів ПК України покладається обов'язок із обчислення, утримання та сплати податку від імені та за рахунок коштів платника податку.

Однак, під час оподаткування доходів фізичних осіб, отриманих в результаті прийняття у спадщину коштів, майна, майнових чи немайнових прав, правовий механізм податкового агента не застосовується, оскільки згідно з нормами п. 2 ст. 171, п. 3 ст. 174 ПК України відповідальними за

нарахування, утримання та сплату податку до бюджету є спадкоємці, які отримали спадщину [56].

Окрім цього, незважаючи на те, що за чинним законодавством нотаріуси лише у виняткових випадках (ст. 176 ПК України) можуть мати статус податкових агентів, Наказом Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України) від 17 липня 2015 року № 507 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо подання до контролюючого органу фізичними особами, які здійснюють приватну нотаріальну діяльність, інформації про посвідчені договори продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна між фізичними особами, продажу (обміну) рухомого майна між стороною (сторонами), про видачу свідоцтв про право на спадщину та/або посвідчені договори дарування» передбачено, що відповідно до п. 172.4 ст. 172, п. 173.4 ст. 173, п. 174.4 ст. 174 ПК України при вчиненні нотаріальних дій, а саме: посвідчення договорів продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна між фізичними особами, продажу (обміну) рухомого майна між стороною (сторонами) цього договору; видача свідоцтв про право на спадщину; посвідчення договорів дарування приватні нотаріуси зобов'язані кожного кварталу подавати до контролюючого органу за місцем розташування свого робочого місця інформацію про посвідчені договори та видані свідоцтва (включаючи інформацію про вартість такого майна та суму сплаченого податку) у порядку, встановленому ПК України для податкового розрахунку [57].

При цьому вищевказане явно суперечить положенням Закону України «Про нотаріат». Зокрема, ст. 8 вказаного нормативно-правового акту чітко передбачає обставини, за яких нотаріуси мають право надавати інформацію на письмовий запит органів доходів та зборів. Так, в абз. 9 зазначено, що нотаріус на обґрунтовану вимогу органів доходів і зборів протягом 10 днів надає довідки про суму нотаріально посвідчених договорів, які необхідні

виключно для встановлення додержання законодавства з питань оподаткування.

Окрім цього, відповідно до абз. 13 ст. 8 Закону України «Про нотаріат» від 2 квітня 1993 року нотаріус на письмовий запит органів доходів і зборів надає інформацію про вступ фізичної особи у права спадкоємця з обов'язковим зазначенням повних даних про таку особу та даних про майно, отримане за правом успадкування [58].

Виходячи з вказаного, можна зробити висновок, що за законодавством України нотаріуси, які не є податковими агентами, не зобов'язані надавати звітність відповідно до п. 172.4 ст. 172, п. 173.4 ст. 173, п. 174.4 ст. 174 ПК України, а подання ними звітності у розрахунку форми 1-ДФ не є обов'язковою.

В Протоколі № 1 Методичної ради з питань нотаріату при Головному управлінні юстиції у Кіровоградській області зазначено, що на усіх попередніх спільних зустрічах із податковими органами була досягнута домовленість, що для зручної роботи податкових органів нотаріуси будуть подавати звіти по правочинам та спадщині, які мають сприйматися як інформація, а не звіт. Тоді як в інших областях нотаріуси подають до податкових органів інформацію про договори купівлі-продажу (обміну) нерухомого і рухомого майна, інформацію про видачу свідоцтва, про право на спадщину, посвідчення договорів дарування у довільній формі, із зазначенням дати, суми договору і суми сплаченого податку [59].

Таким чином, нотаріуси на сьогодні не є податковими агентами, а отже подання ними звітності передбаченої ст. ст. 172, 174 ПК України не є обов'язковим. Відповідно вказане підтверджує доцільність внесення змін до ст. ст. 172, 174 ПК України у частині надання нотаріусами інформації про вчинення нотаріальних дій.

Продовжуючи дослідження місця податкового агента у системі суб'єктів податкових правовідносин, варто зазначити, що О. Ф. Мазурик -

один з небагатьох науковців, який є прихильником позиції, за якої податковий агент є самостійним суб'єктом податкових правовідносин.

На підтвердження самостійності податкового агента як суб'єкта податкових правовідносин розглянемо ознаки суб'єктів таких правовідносин.

В. А. Стукаленко, досліджуючи поняття суб'єктів фінансового права, пропонує виділяти такі їх ознаки:

- суб'єкти фінансового права характеризуються як особи;
- суб'єктам фінансового права притаманна відособленість, необхідною складовою якої є індивідуалізація;
- обов'язковими ознаками суб'єкта фінансового права є правовий інтерес та правосуб'єктність [60, с. 981].

Говорячи про суб'єктів фінансового права, які характеризуються як особи, доцільно відмітити, що національне законодавство оперує такими поняттями як фізичні особи та юридичні особи. При цьому ПК України зазначає, що податковими агентами можуть бути фізичні особи, зокрема самозайнята особа або інвестор (оператор) та юридичні особи, у тому числі їх філії, відділи, підрозділи та представництво нерезидента юридичної особи.

За М. В. Кравчуком, юридична особа являє собою державну, громадську або приватну організацію, що має відокремлене майно, може від свого імені набувати майнових і особистих немайнових прав, виконувати покладені на неї обов'язки, бути позивачем і відповідачем у судових органах. Науковець виділяє також ознаки юридичних осіб як суб'єктів правовідносин, серед яких:

- організаційна єдність, самостійність, цілісність;
- наявність відокремленого майна, яке належить на праві власності або оперативного управління;
- наявність власного розрахункового рахунку у банку;
- наявність статуту про статус та діяльність особи;
- офіційна реєстрація органами державної влади;

- юридичні назва та печатка;
- правосуб'єктність [61].

Що ж стосується представництва нерезидента юридичної особи, то варто зазначити, що ст. 5 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 року [62] передбачає за іноземними суб'єктами господарської діяльності відкривати на території України свої представництва з обов'язковою їх реєстрацією відповідно до Інструкції про порядок реєстрації представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності в Україні, затвердженої Наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі № 30 від 18 січня 1996 року.

Однак статтею 12 вищевказаної інструкції визначено, що представництво нерезидента – юридичної особи не є юридичною особою, оскільки не здійснює самостійної господарської діяльності, а діє лише від імені і за дорученням іноземної юридичної особи відповідно до наданих йому повноважень та у межах законодавства України [63].

Таким чином, представництво нерезидента юридичної особи відповідно до національного законодавства не є юридичною особою як такою, оскільки не має належних юридичній особі ознак, зокрема самостійності, але незважаючи на це такі представництва є податковими агентами, про що свідчать норми ПК України. Навіть якщо поглянути на норму ПК України, яка визначає поняття «податковий агент», можна помітити, що законодавець окремо виділив юридичні особи, а окремо представництва нерезидента юридичної особи.

З огляду на викладене вище, можемо зробити висновок, що податковим агентам як суб'єктам податкових правовідносин притаманні свої ознаки, зокрема, податковими агентами можуть бути як юридичні особи, які є самостійними та яким притаманні всі ознаки юридичної особи, так і суб'єкти, які не є самостійними та діють від імені та за дорученням інших юридичних осіб.

Відособленість як ознака суб'єкта фінансового права передбачає певну його індивідуалізацію. Сутність індивідуалізації полягає як в самостійній ідентифікації себе суб'єктом правовідносин, так і індивідуалізації, яка здійснюється державою через уповноважені органи влади та місцевого самоврядування. Відсутність якого-небудь реквізиту, персональних даних, державної реєстрації або недотримання правил такої реєстрації позбавляє особу права бути суб'єктом відповідних правовідносин.

Індивідуалізація суб'єкта фінансових правовідносин державою, у свою чергу, передбачає ведення уповноваженими на те органами відповідних обліків, реєстрів, привласнення особам реквізитів (кодів, номерів тощо), необхідних для ідентифікації таких осіб, видачу документів строго визначеного зразка [64].

Зокрема, індивідуалізація платників податків як суб'єктів податкових правовідносин здійснюється шляхом формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, що підтверджується п. 70.1 ст. 70 розділу II ПК України та п. 3 розділу IV «Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб платників-податків», затвердженого Наказом Міністерства доходів і зборів України від 10 грудня 2013 року № 779.

Що ж до податкових агентів, то ПК України безпосередньо не передбачено державну реєстрацію податкових агентів чи ведення уповноваженими органами реєстру або обліку осіб, які є податковими агентами. Однак варто звернути увагу на Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1-ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» від 13 січня 2015 року № 4 [65].

Відповідно до вказаного підзаконного акту податковий агент при заповненні розрахунку має обов'язково зазначити такі реквізити як податковий номер юридичної особи - податкового агента, податковий номер або серія та номер паспорта фізичної особи - податкового агента (для фізичної особи, яка має відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта), яка подає розрахунок. Окрім цього, на останній сторінці податковий розрахунок завіряється: для юридичної особи - підписами керівника юридичної особи і головного бухгалтера та засвідчується печаткою (за наявності), а для фізичної особи - податкового агента - підписом особи, яка подає податковий розрахунок, та засвідчується печаткою (за наявності).

Таким чином, законодавець визначив обов'язковий для податкових агентів документ - форму розрахунку 1-ДФ, яка є специфічним способом індивідуалізації податкових агентів державою. Окрім цього, держава індивідуалізує податкових агентів через відповідний підпис та печатку у разі її наявності.

Правовий інтерес, який є обов'язковою ознакою суб'єкта фінансового права, С. В. Солдатенко пропонує розуміти як формально визначену та гарантовану державою необхідність суб'єктів права передбаченими законом засобами і способами обирати модель своєї суспільної поведінки задля задоволення власних потреб і досягнення цілей, яка реалізується ними у формі правових відносин.

Правовий інтерес характеризується специфічною особливістю – він завжди є публічним, тобто це такий інтерес, який базується виключно на об'єктивних потребах суспільства загалом. Виходячи з визначених податковим законодавством прав та обов'язків податкового агента, варто зазначити, що податкові агенти виконують свій основний обов'язок з нарахування, утримання і сплати податків. Відповідно, у першу чергу, реалізується публічний інтерес щодо своєчасної та у повному обсязі сплати

податків, які формують бюджет держави та є основою ефективного функціонування апарату держави, задоволення соціальних, економічних та інших потреб населення. Проте не можна також заперечувати наявність у податкового агента і приватного інтересу, зокрема щодо зменшення суми податку шляхом отримання певних пільг тощо [66].

Окрім вказаного доцільно звернути увагу, що суб'єктами податкових правовідносин можуть бути суб'єкти, які мають податкову правосуб'єктність, що передбачена нормами податкового права і характеризується можливістю бути учасником правовідносин, пов'язаних зі встановленням, зміною, скасуванням податкових платежів, і мати суб'єктивні права й обов'язки.

Д. В. Вінницький, характеризуючи суб'єктів податкових правовідносин, виділяє приватну та публічну податкову правосуб'єктність. Під приватною податковою правосуб'єктністю науковець пропонує розуміти передбачену законодавством про податки та збори здатність індивідуальних і колективних суб'єктів, керуючись власним (приватним) інтересом та підкорюючись у встановлених випадках податково-правовим нормам, виступати як функціонально підпорядкована сторона у податкових відносинах [46]. Податковою правосуб'єктністю наділені такі суб'єкти податкових правовідносин, як платники податків, податкові агенти та інші суб'єкти, які не мають владних повноважень.

О. О. Головашевич вважає, що податкова правосуб'єктність є передумовою реалізації податкових правовідносин, так як володіючи нею, суб'єкти податкових правовідносин одержують можливість мати та реалізовувати певні податкові права й обов'язки. Відповідно науковець пропонує розуміти податкову правосуб'єктність як встановлену нормами фінансового права здатність суб'єкта бути носієм і реалізовувати юридичні права й обов'язки у сфері оподаткування. На думку О. О. Головашевича,

елементами податкової правосуб'єктності є правоздатність, дієздатність та деліктоздатність [67].

Варто зазначити, що в науковій доктрині віднесення деліктоздатності, тобто здатності суб'єкта права нести юридичну відповідальність, відповідати за порушення встановлених нормами права правил, до правосуб'єктності є дискусійним. Зокрема, якщо О. О. Головашевич відносить деліктоздатність до елементів правосуб'єктності, то позиція М. В. Карасьової є зовсім протилежною. Так М. В. Карасьова вважає, що деліктоздатність є не окремим елементом податкової правосуб'єктності, а складовою дієздатності [68, с. 221].

Податкова правоздатність являє собою передбачену нормами податкового права здатність мати права й обов'язки щодо сплати податків. Іншими словами, це можливість особи бути учасником податкових правовідносин, тобто податкова правоздатність виступає його загальною юридичною властивістю. Змістом податкової правоздатності є сукупність прав і обов'язків, які суб'єкти можуть мати відповідно до чинного законодавства [69, с. 17].

Податкова дієздатність відповідно є передбаченою нормами податкового права здатністю своїми діями створювати і реалізовувати права й обов'язки. Відповідно дієздатність полягає у здійсненні особою дій, спрямованих на: придбання прав і створення обов'язків; здійснення прав і обов'язків; здатність відповідати за податкові правопорушення [69, с. 17].

М. О. Перепелиця звертає увагу, що обсяг податкової правосуб'єктності залежить від того, є особа резидентом чи нерезидентом, підприємцем, найманим працівником чи здійснює незалежну підприємницьку діяльність; виступає така особа платником податків, податковим агентом, державним службовцем - представником контролюючого органу влади та ін.

Зокрема, обсяг податкової правосуб'єктності громадянина України як суб'єкта підприємницької діяльності ширше комплексу податкових обов'язків і прав фізичної особи, яка не має такого статусу. Якщо суб'єкт підприємницької діяльності здійснює свою діяльність за допомогою найманих осіб, обсяг його податкової правосуб'єктності стає ще ширшим, оскільки включає в себе податкові права та обов'язки податкового агента [70].

Відповідно до вищевказаного податкові агенти також наділені правосуб'єктністю, оскільки мають ряд передбачених ПК України прав та обов'язків. При цьому вони можуть, реалізуючи одні права та обов'язки, набувати своїми діями інших. Усе це дозволяє стверджувати, що податкові агенти мають всі відповідні ознаки для того, щоб бути самостійним суб'єктом податкових правовідносин.

Таким чином, на доктринальному рівні існують різні класифікації суб'єктів податкових правовідносин. Але незважаючи на це, місце податкового агента у системі суб'єктів податкових правовідносин не визначено. Це підтверджується позиціями науковців, відповідно до яких податкові агенти є лише особами, які сприяють сплаті податків і зборів, або є особами, які збирають податки. Існує також позиція, за якою податкові агенти ототожнюються з податковими представниками тощо. Звичайно, статус податкових агентів є специфічним, але його не слід ототожнювати ні зі статусом платника податків чи контролюючих органів, ні зі статусом податкового представника, оскільки законодавцем чітко розмежовано всіх суб'єктів на законодавчому рівні.

Не менш важливим є питання самостійності податкових агентів у податкових правовідносинах. Саме тому розкрито зміст основних ознак суб'єкта податкового права, які визначено на доктринальному рівні, доведено наявність таких ознак у податкових агентів та зроблено висновок про самостійність податкових агентів як суб'єктів податкових правовідносин.

1.3. Принципи діяльності податкового агента як суб'єкта податкових правовідносин

Існування принципів обумовлено тим, що вони є передумовою створення норм права, впливають на його сутність і змістовну наповненість, а також є основою системи права в цілому. Основоположні принципи усіх галузей права визначає конституція. Відповідно до Конституції України (ст. 8) [71] одним із головних принципів, який діє в нашій державі, є принцип верховенства права, відповідно до якого перед законом всі рівні, незалежно від їх расової, національної належності або ставлення до релігії.

Саме слово «принцип» у перекладі з латинського (*principium*) означає буквально основу, першоджерело, керівну ідею, основне правило поведінки, вихідне положення якого-небудь явища (вчення), організації, діяльності тощо. У ранній античній філософії принцип розглядали як вираження необхідності або закону явищ [72].

Ми погоджуємося 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 не простими положеннями, а основними, основоположними, керівними, засадничими, фундаментальними, вихідними, загальними, провідними, чільними тощо [73, с. 24].

Усі відносини, виникнення, розвиток і припинення яких регламентується нормами окремих галузей права, базуються на відповідних засадах, основах, принципах. Податкові правовідносини також не є винятком. Вони виникають, розвиваються та припиняються відповідно до норм податкового законодавства та базуються на відповідних засадах побудови системи оподаткування. Однак, перш ніж розкривати сутність принципів, закріплених в ПК України, звернемося до історичних витоків формування та розвитку принципів оподаткування.

Формування класичної теорії оподаткування започаткували праці Ф. Кене, А. Сміта, Д. Рікардо, які проголосили її фундаментальні принципи, реалізуючи які національні податкові системи мають можливість рухатися до оптимального варіанту [74, с. 99].

Основоположником наукової теорії оподаткування вважається філософ та економіст А. Сміт, який у роботі «Дослідження про природу і причини багатства народів» ще у XVIII ст. уперше сформулював основні принципи оподаткування та визначив їх місце у фінансовій системі держави. Серед визначених А. Смітом принципів оподаткування слід виділити такі: справедливість, визначеність розміру податку, зручність сплати податків та економія, тобто мінімізація витрат на стягнення податків і раціоналізація системи оподаткування [75].

У подальшому основоположні принципи А. Сміта удосконалив Дж. С. Мілль. Але він надавав вирішального значення принципу рівномірності податкового тягаря [76].

Слід звернути увагу, що лише К. Віксель у своїх наукових працях пов'язував податкові принципи з формою податкового управління, чого не зробив до нього жоден дослідник природи податків [77].

Концептуальний підхід до визначення принципів оподаткування був висунутий німецьким економістом А. Вагнером. Він не лише виділив основні принципи оподаткування, але й систематизував їх у чотири окремі групи:

1) фінансово-технічні принципи, до яких належали принципи достатності та рухомості;

2) народногосподарські принципи, відповідно до яких при оподаткуванні належало обирати потрібне джерело сплати податку і раціональну комбінацію різних податків з урахуванням впливу певних форм і видів оподаткування на діяльність платника податків;

3) принципи справедливості, тобто всезагальності оподаткування;

4) адміністративно-господарські принципи або принципи податкового управління [78].

Підвалини класичних принципів, або «золотих правил» оподаткування, становлять принципи, сформульовані М. І. Тургенєвим у роботі «Досвід теорії податків». На його думку, податки є необхідним елементом фінансової системи держави та інструментом для досягнення державою і суспільством конкретних цілей. У зв'язку з чим М. І. Тургенєв приділяв значну увагу мінімізації витрат на збір податків. Відповідно, відштовхуючись від сформульованих А. Смітом принципів оподаткування, він виділив власні принципи, серед яких: рівний розподіл податків, визначеність податків, збирання податків у найбільш зручний для платників податків час та їх дешевизна [79, с. 474].

Значний внесок у розвиток питання принципів оподаткування зробили також вітчизняні вчені В. Вишневський, О. Башняк, В. Столяров тощо. Їх наукові праці присвячено не лише визначенню конкретних принципів оподаткування, але й розумінню самого поняття «принципи оподаткування». Зокрема, на думку В. П. Вишневського, принципи оподаткування являють собою вимоги (керівні правила, максими), яким обов'язково мають відповідати податки [80].

У Науково-практичному коментарі до ПК України принципи оподаткування визначені як основоположні, керівні ідеї, на яких ґрунтується податкова система держави, основні засади, відповідно до яких встановлюються та справляються податки і збори [81].

Беручи до уваги вищезазначені визначення поняття «принципи оподаткування» не можна залишати без уваги розуміння цієї категорії, запропоноване О. С. Башняк, яке дає більш широке уявлення про сутність та особливості принципів оподаткування. Так, 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 [82, с. 163].

Незважаючи на існування значної кількості визначень поняття «принципи оподаткування», питання розуміння сутності таких принципів не є дискусійним, чого не можна стверджувати про питання наукової класифікації принципів оподаткування. Кожен науковець, який досліджує принципи оподаткування, виділяє окремі групи таких принципів, виходячи із певних ознак, критеріїв тощо. Хоча запропоновані ними класифікації мають більше доктринальне значення, ніж практичне, варто звернути увагу на підхід М. П. Кучерявенка, який серед існуючих принципів оподаткування виділив:

- 1) принципи податкового права;
- 2) принципи будови податкової системи;
- 3) принципи податку та оподаткування;
- 4) принципи податкового закону [83, с. 53–54].

Кожна група виокремлених М. П. Кучерявенком принципів оподаткування має свої особливості, що загалом й обумовлює такий їх поділ на чотири групи. Поряд з цим Г. А. Гаджієв, С. Г. Пепеляєв звертають увагу на ряд особливостей функціонування принципів оподаткування загалом.

По-перше, принципи оподаткування містять найбільш узагальнені конституційні начала і в той же час розвивають ці начала.

По-друге, до загальних принципів оподаткування можуть бути віднесені положення, які витікають з Конституції України та виступають гарантіями основних начал соціального, державного та національного устрою. Науковці також роблять висновок, що принципи оподаткування можуть не витікати із Конституції України, але бути прийнятими у відповідності до неї.

По-третє, основні принципи оподаткування важливі для податкової системи в цілому і окремо для кожного з її елементів. При цьому загальні принципи оподаткування не можуть бути порушені незалежно від того, знайшли вони чи ні закріплення в нормах відповідних законів [84, с. 186-187].

У статті 67 Конституції України прямо закріплено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [71]. Вказана норма, виходячи з її змісту, загалом є визначальною для податкового законодавства та побудови системи оподаткування України.

Впровадження на практиці конституційних принципів, як наголошує Ю. М. Тодика, передбачає наявність високої правової культури населення і працівників державного апарату, а з іншого – їх втілення в державно-правову практику суттєво впливає на формування правової культури, що ґрунтується на принципових конституційних цінностях [85, с. 157].

М. С. Бондар, у свою чергу, також досить слушно зауважує, що наявність принципів, які мають вищу юридичну силу, тобто закріплені Конституцією України, у системі податкового права позбавляє органи державної влади права та взагалі будь-якої можливості на власний розсуд вирішувати найбільш важливі питання оподаткування, які вже отримали закріплення на конституційному рівні [86, с. 123–137].

Передбачений статтею 67 Конституції України принцип знайшов своє закріплення в нормах ПК України. Зокрема, передбачені ст. 4 ПК України принципи загальності та рівності платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів дискримінації загалом відображають сутність вищезазначеної конституційної норми [71].

Загальність оподаткування, рівність платників податків та інші класичні принципи оподаткування загалом покладено в основу національних податкових систем всіх держав СНД. В ході дослідження професор В. Ф. Столяров зробив висновок, що, враховуючи складні умови перехідного

періоду, деякі з класичних принципів оподаткування в окремих державах СНД доповнені та уточнені у відповідності з конкретними умовами кожної окремої країни. Системний аналіз результатів дослідження принципів оподаткування в країнах СНД дозволив йому виокремити сім основоположних принципів, які є характерними для більшості національних податкових систем країн з так званими транзитивними економіками. До таких принципів належить обов'язковість, всезагальність, справедливість, визначеність, рівність, законність, презумпційність, недискримінаційність тощо [87].

В Україні основоположні принципи оподаткування були закріплені на законодавчому рівні напередодні проголошення державного суверенітету. Саме в 1991 році був прийнятий Закон УРСР «Про систему оподаткування», яким визначались такі основні принципи побудови та призначення системи оподаткування, як стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції; рівнозначність і пропорційність; рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; соціальна справедливість; стабільність; економічна обґрунтованість; рівномірність сплати; компетенція; єдиний підхід; доступність тощо.

У лютому 1997 року набула чинності друга редакція Закону України «Про систему оподаткування». Новою редакцією вказаного закону було переглянуто принципи оподаткування, причому першим із них було закріплено саме принцип «стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності».

З прийняттям у 2010 році ПК України як основного кодифікованого акта податкового законодавства принципи оподаткування були іменовані основними засадами податкового законодавства та побудови системи оподаткування і закріплені у ст. 4 ПК України. Серед визначених у вказаній

статті принципів вже зазначені вище принципи загальності оподаткування та рівності усіх платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Окрім них, законодавцем також визначено такі принципи, 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 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 фіскальна достатність є одним із принципів встановлення податків і зборів державою з метою досягнення максимального ефекту від їх оподаткування. В той же час цей принцип не є одним із визначальних принципів діяльності податкових агентів [88, с. 75].

Поряд з цим ряд інших передбачених ПК України принципів усе-таки є основними засадами діяльності податкових агентів України.

Зокрема, принцип загальності оподаткування, який у XX сторіччі був закріплений на рівні конституцій в багатьох країнах:

- «кожен зобов'язаний брати участь у суспільних втратах 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 [89, с. 277].

ПК України (п. 4.1.1. ст. 4) також дає визначення принципу загальності оподаткування, відповідно до якого кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені ПК України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПК України. Даний принцип поширюється на всіх суб'єктів податкового права, зокрема на податкового агента. Але по відношенню до податкового агента вказаний принцип матиме дещо іншу інтерпретацію.

Зокрема, відповідно до принципу загальності оподаткування податкові агенти зобов'язані сплачувати встановлені ПК України та митним законодавством податки замість осіб, які згідно з положеннями ПК України є їх платниками. Окрім цього, принцип загальності оподаткування для податкових агентів означає нарахування та утримання суми податку за загальною та однаковою для всіх платників податків ставкою тощо. Оскільки ставки податку передбачаються ПК України та є загальними для всіх, а податкові агенти є не тими суб'єктами, які можуть їх змінювати.

Не менш важливим у діяльності податкових агентів України є принцип рівності, який органічно доповнює вимоги принципу справедливості та визначає відправні засади здійснення діяльності органів влади по виконанню завдань держави.

На думку С. Боднаря принцип рівності вимагає від посадових осіб у своїй професійній діяльності рівного ставлення до будь-яких осіб, незалежно від ознак раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання та ін. (для юридичних осіб незалежно від форми власності) [90, с. 22].

Професор С. П. Погребняк цілком вірно вказує, що «суб'єкти повинні знаходитися в рівному становищі лише за рівних умов». Відповідно реалізація правової рівності можлива лише за наявності принципу

недискримінації, що означає заборону однакового підходу до осіб, які знаходяться в різних ситуаціях [73, с. 86].

Для порівняння варто зазначити, що до прийняття ПК України Закон України «Про систему оподаткування» визначав принцип рівності, недопущення будь-яких дискримінаційних проявів як забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

На думку російських науковців Г. А. Гаджиева та С. Г. Пепеляєва, рівність у податковому праві реалізується не як сплата податків в однаковому розмірі, а як економічна рівність платників і полягає в тому, що за основу береться фактична здатність до сплати податку на основі порівняння економічних потенціалів [84, с. 196].

Діяльність податкових агентів також базується на принципі рівності податкових агентів, недопущення будь-яких дискримінаційних проявів, але знову ж таки порівняно з платниками податків, рівність яких базується на їх фактичній здатності сплачувати податки, основою рівності податкових агентів є їх здатність нараховувати, утримувати та сплачувати податки за платників податків. Зокрема, юридична особа як податковий агент здатна нараховувати, утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб, оскільки є роботодавцем щодо осіб, які є працівниками даної юридичної особи тощо.

Відповідно до вказаного рівність є одним із принципів діяльності податкового агента, оскільки податкові агенти є рівними перед законом і відповідно не має бути будь-яких проявів дискримінації щодо них як суб'єктів податкових правовідносин.

Принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, закріплений у

п.п. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 ПК України, також є принципом діяльності податкових агентів.

Відповідно до Глави 11 ПК України підставою для настання відповідальності є податкове правопорушення, під яким законодавець розуміє протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Таким чином, законодавець відносить податкових агентів до суб'єктів відповідальності за порушення податкового законодавства.

Невідворотність юридичної відповідальності як вказує Т. І. Тарахович, передбачає, що будь-яка особа незалежно від її матеріального становища та соціального статусу має нести відповідальність за скоєне правопорушення [91, с. 285].

Т. О. Подковенко вважає, що невідворотність юридичної відповідальності полягає у неминучості настання передбачених правом санкцій відносно особи, яка вчинила правопорушення [92, с. 830–833].

Дещо відмінною є позиція І. С. Самощенко та М. Х. Фарукшина, які звертають увагу на те, що принцип невідворотності юридичної відповідальності полягає не лише в доцільності застосування юридичних санкцій за кожне правопорушення, а й в тому, що жодне правопорушення не має залишатися непоміченим та нерозкритим, кожне порушення має підлягати публічному розголосу, потрапити у поле зору держави та суспільства, отримати осуд з їх боку [93].

Відповідно до норм ПК України податковий агент у разі скоєння податкового правопорушення податкового законодавства притягується до фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності, залежно від

тяжкості правопорушення. І кожна з видів юридичної відповідальності передбачає окремі види санкцій, які застосовуються до податкового агента.

Податкове законодавство також закріплює 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 (множинне) 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.

Загалом правові презумпції як різновид правових принципів визнаються одним із спеціальних засобів юридичної техніки, що дозволяють підвищувати ефективність дії законодавства [94, с. 71].

Д. М. Щекін, досліджуючи проблему презумпції в податковому праві, визначає поняття юридичної презумпції «як прямо чи опосередковано закріплене в законодавстві та детерміноване цілями правового регулювання обов'язкове судження (що має ймовірну природу) про наявність або відсутність певного юридичного факту за наявності іншого» [95, с. 14].

Виходячи зі змісту ст. 4 ПК України, можна зробити висновок, що презумпція правомірності рішень платника податків виникає лише у разі наявності колізійних норм, які обумовлюють існування двох варіантів поведінки для платника податків. У разі відсутності колізії між нормами законодавчих актів презумпція правомірності рішень вказаних суб'єктів як така відсутня.

Варто зазначити, що існування вказаного принципу є важливим для податкових правовідносин. М. В. Мірошніченко вказує на доцільність принципу презумпції правомірності рішень платника податків як інструменту подолання прогалин у податковому законодавстві, що пов'язано з неможливістю забезпечення суцільної регламентації податкових правовідносин нормативними приписами лише податкового права. Окрім

цього, існування принципу презумпції правомірності у податкових правовідносинах пов'язане з прагненням законодавця забезпечити інтереси правозобов'язаного суб'єкта, який знаходиться в менш вигідному положенні, ніж суб'єкти владних повноважень, наприклад контролюючі органи [96].

Принцип презумпції правомірності рішень має місце також у діяльності податкового агента. Зокрема, відповідно до п. 53.1 ст. 53 ПК України не може бути притягнуто до відповідальності, включаючи фінансові санкції платника податків (податкового агента та/або його посадову особу), який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої йому у письмовій формі, а також узагальнюючої податкової консультації, за діяння, що містить ознаки податкового правопорушення тощо [26]. Таким чином, законодавець поширює дію принципу презумпції правомірності рішень на податкових агентів.

Сама ж податкова консультація являє собою допомогу контролюючого органу конкретному платнику податків (податковому агенту) щодо практичного використання конкретної норми закону або нормативного акта з питань адміністрування податків і зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган.

Відповідно податковий агент у разі суперечності і незрозумілості конкретної норми податкового законодавства має право звернутися до контролюючих органів за податковою консультацією. Виходячи з цього, дія (бездіяльність) та рішення податкового агента, які мали місце в межах наданої контролюючим органом податкової консультації є правомірними. Більше того, податковий агент не може бути притягнутий до юридичної відповідальності за такі дії (бездіяльність) та рішення.

Аналіз чинного податкового законодавства України дозволяє говорити про те, що поряд з принципом презумпції правомірності рішень податкового агента існує також принцип презумпції невинуватості. Разом з цим, вказані презумпції є самостійними та мають зовсім різне значення.

С. М. Смичок зазначає, що в Російській Федерації зазначені правові презумпції виведені Конституційним Судом Російської Федерації. Так, в Постанові від 17 грудня 1996 року № 20-П Конституційний Суд Російської Федерації наголошував на тому, що вина є обов'язковою ознакою податкового правопорушення та підлягає доказуванню як і сам факт правопорушення.

В Україні вина як категорія при вирішенні податкових спорів не передбачається чинним податковим законодавством. Лише щодо посадових та інших фізичних осіб, які вчинили податкові злочини, передбачені Кримінальним кодексом України (далі – КК України) доказування вини є обов'язковим [97].

Саме тому прибічники 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» [98, с. 220].

Відповідно, доцільно погодитися з пропозиціями З. М. Будько, який пропонує закріпити в ПК України 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» [99, с. 142–148].

Варто зазначити, що багато принципів податкових правовідносин прямо не прописані в ПК України, однак це не означає, що їх не існує взагалі. Зокрема, беручи до уваги специфіку статусу податкових агентів як суб'єктів податкових правовідносин, можна виділити такі принципи діяльності податкових агентів, як поєднання публічних і приватних інтересів; відшкодування шкоди завданої незаконними діями (бездіяльністю)

посадових осіб контролюючих органів; уникнення безпідставного розголошення податкової інформації; дотримання податкової дисципліни тощо.

Принцип поєднання публічних і приватних інтересів найбільш чітко виражається під час виконання податковим агентом своїх обов'язків. Нараховуючи, утримуючи і сплачуючи податки за платників податків, податковий агент реалізує публічний інтерес щодо своєчасної сплати податків та забезпечення дохідної частини бюджету держави. В той же час не можна забувати про приватні інтереси податкового агента, які в будь-якому разі існують.

С. В. Солдатенко визначає публічні інтереси як такі суспільні інтереси, без задоволення яких неможливо реалізувати приватні інтереси та забезпечити розвиток суспільства в цілому, це інтереси, які є офіційно визнаними, мають підтримку держави і правовий захист [66].

При цьому має бути саме поєднання публічних і приватних інтересів у діяльності податкового агента, оскільки особливий характер публічних інтересів не може необмежено домінувати у діяльності осіб, які відповідно до ПК України є податковими агентами. Варто погодитися з О. Ю. Бакаєвою та Н. О. Погодіною, що «гіпертрофована увага до публічних інтересів неминуче обмежує приватні та не дозволяє їм динамічно розвиватися і повною мірою реалізовуватися [100, с. 36-47].

Розвиток інформаційних відносин обумовив підвищення уваги до такого принципу податкового права як дотримання податкової таємниці. Варто зазначити, що законодавець не дає визначення поняття «податкова таємниця», хоча серед науковців існує широкий та вузький підхід до його розуміння.

Зокрема, І. І. Бабін, як прихильник останнього підходу вважає, що податкова таємниця являє собою виключно конфіденційну інформацію про платників податків [101]. В той час як на думку О. А. Мандзюка податкова

таємниця в широкому розумінні включає будь-яку податкову інформацію з обмеженим доступом [102, с. 98–101].

Відповідно до Закону України «Про інформацію» від 2 жовтня 1992 року податкова інформація - це 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 ПК України [103].

ПК України передбачено, що контролюючі органи мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про надання інформації, необхідної для виконання контролюючими органами функцій, завдань та її документального підтвердження [26]. Відповідно контролюючі органи можуть звернутися також до податкових агентів для отримання необхідної інформації.

Все вищезазначене підтверджує, що виконання податковими агентами покладених на них обов'язків пов'язане з володінням податковою інформацією. Однак принцип дотримання податкової таємниці не поширюється на податкових агентів, оскільки відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації» вони не є її розпорядниками. Так, згідно зі ст. 6 вказаного нормативно-правового акту публічна інформація включає в себе конфіденційну, таємну та службову інформацію. А за ст. 13 цього ж закону розпорядниками публічної інформації є:

- суб'єкти владних повноважень;
- юридичні особи, що фінансуються з державного, місцевих бюджетів, та бюджету АРК;
- особи, якщо вони виконують делеговані повноваження суб'єктів владних повноважень, згідно із законом чи договором, включаючи надання освітніх, оздоровчих, соціальних або інших державних послуг;

– суб'єкти господарювання, які займають домінуюче становище на ринку бо наділені спеціальними чи виключними правами або є природними монополіями тощо [104].

Відповідно до вказаного не можна стверджувати, що принцип дотримання податкової таємниці існує у діяльності податкових агентів. При цьому ми можемо говорити про принцип уникнення безпідставного розголошення податкової інформації податковими агентами. Оскільки податковий агент, нараховуючи, утримуючи та сплачуючи податки, отримує від платників податків інформацію, яка відповідно до законодавства є податковою, відповідно її розголошення може бути неприємним для платника податків, а в деяких випадках завдати йому шкоди. Таким чином, податкові агенти можуть надавати податкову інформацію лише за наявності відповідного запиту від контролюючих органів, а також у разі існування інших підстав передбачених ПК України.

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 незаконними діями (бездіяльністю) посадових осіб контролюючих органів при проведенні податкових перевірок, має безпосереднє відношення до діяльності податкових агентів. Зазначений принцип має важливе значення, оскільки є основою захисту прав та інтересів податкових агентів у разі неправомірних дій контролюючих органів.

ПК України наділяє платників податків правом на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб) у встановленому законом порядку (п.п 17.1.11 ст. 17 ПК України).

А у п.п 21.3 ст. 23 ПК України передбачено, що шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким

контролюючим органам [26]. Оскільки законодавець визначає, що податкові агенти мають ті ж права, що й платники податків, принцип відшкодування шкоди завданої незаконними діями (бездіяльністю) посадових осіб контролюючих органів має бути закріплений на законодавчому рівні як принцип діяльності податкового агента.

Не менш важливим принципом діяльності податкового агента як суб'єкта податкових правовідносин є принцип дотримання податкової дисципліни, яка за В. М. Ручкіною, є своєрідним індикатором податкової культури [105]. Відповідно чим вище рівень податкової дисципліни тим вищим є загальний рівень податкової культури українців як платників податків.

За В. М. Ручкіною, 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 податкової інформації тощо. А оскільки податкова дисципліна не може бути забезпечена лише діями податкових агентів, то важливо також органам державної влади зосередити увагу на виконанні покладених на державу функцій у сфері оподаткування, забезпеченні прав податкових агентів тощо.

Отже, лише у разі налагодженої комунікації між податковими агентами і державою можливий високий рівень податкової дисципліни: податкові агенти усвідомлюють важливість і необхідність своєчасної сплати податків, а держава в особі відповідних органів державної влади належно виконує свої

функції щодо захисту прав податкових агентів від порушень, контролю за діяльністю податкових агентів та ін.

Таким чином, під поняттям «принципи діяльності податкових агентів» слід розуміти керівні засади та положення, які розкривають специфіку статусу податкових агентів, визначають їх місце у системі суб'єктів податкового права та є основою, базисом виконання податковими агентами покладених на них обов'язків щодо нарахування, утримання та сплати податків, реалізації наданих їм прав.

Виходячи зі змісту поняття «принципи діяльності податкових агентів», переліку закріплених в ст. 4 ПК України принципів оподаткування, а також беручи до уваги специфіку діяльності податкових агентів як суб'єктів податкових правовідносин можна виділити принципи діяльності податкових агентів, які на сьогодні вже визначені податковим законодавством та принципи, які прямо не передбачені ПК України, але все рівно існують та є не менш важливими у діяльності податкових агентів.

Висновки до розділу 1

1. Інститут податкового агента пройшов довгий шлях становлення. Аналіз наукової літератури дає підстави виділяти три періоди становлення інституту податкового агента.

Перший період (VI ст. – 1875 р.) починається з появи за часів Київської Русі княжих агентів, які відповідно до покладених на них функції були дещо подібними до існуючих на сьогодні податкових агентів. Для першого періоду становлення інституту податкових агентів притаманним є існуванням різних посад відповідальних за збирання та передавання спочатку данини, а згодом податків. Вказаний період закінчується у 1875 році, коли вперше податки

були зібрані податковим агентом. На той час українські землі входили до складу Російської імперії.

Особливістю другого періоду (1917–1991 р.р.) є становлення інституту податкового агента за часів відродження державності українських земель та входження їх до складу СРСР. В цей час функції податкових агентів були покладені спочатку на податкових інспекторів, а згодом на волосні та сільські комісії. А також було прямо передбачено, що вказані особи як податкові агенти сплачували податки за робітників та службовців шляхом утримання відповідної суми коштів з їх заробітної плати.

Третій період становлення податкового агента (з 1991 р. – теперішній час) пов'язаний з проголошенням незалежності України і початком законодавчого визначення статусу податкових агентів. Відповідно було прийнято Закон України «Про податок із доходів фізичних осіб», де було закріплено саме визначення поняття «податковий агент», а згодом ПК України, в якому удосконалено розуміння поняття «податковий агент» з урахування розвитку держави і права, а також визначено податкового агента суб'єктом сплати екологічного податку.

2. Відповідно до норм ПК України податковими агентами є фізичні особи, юридичні особи - резиденти і нерезиденти України, їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок щодо обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Податкові агенти є самостійними суб'єктами правовідносин, що підтверджується низкою ознак: по-перше, податкові агенти є фізичними або юридичними особами, винятком є постійні представництва юридичних осіб нерезидентів, які не мають статусу юридичної особи; по-друге, податковим

агентам притаманна певна індивідуалізація, дещо відмінна від індивідуалізації платників податків, але тим не менш така, що дозволяє державі розуміти, що ці суб'єкти правовідносин виступають податковими агентами. Зокрема визначено, що індивідуалізація податкових агентів здійснюється через підпис посадової особи уповноваженої підписувати податковий розрахунок за формою 1-ДФ та печатки юридичної особи; по-друге, податкові агенти мають належний обсяг правосуб'єктності про що свідчать норми ПК України, які визначають права та обов'язки податкових агентів; по-четверте, податкові агенти мають правовий інтерес у відносинах суб'єктом яких вони є.

3. Під принципами діяльності податкових агентів слід розуміти керівні засади та положення, які розкривають специфіку статусу податкових агентів, визначають їх місце у системі суб'єктів податкового права та є основою, базисом виконання податковими агентами покладених на них обов'язків щодо нарахування, утримання та сплати податків, реалізації наданих їм прав.

Виходячи зі змісту поняття «принципи діяльності податкових агентів», переліку закріплених в ст. 4 ПК України принципів оподаткування, а також беручи до уваги специфіку діяльності податкових агентів як суб'єктів фінансового права України слід виділити принципи діяльності податкових агентів, які вже визначені податковим законодавством: 1) загальність; 2) рівність перед законом, недопущення будь-яких дискримінаційних проявів; 3) невідворотність настання юридичної відповідальності, у разі порушення норм законодавства; 4) презумпція правомірності рішень податкових агентів, та принципи, які прямо не передбачені податковим законодавством, але які існують та є досить важливими у діяльності податкових агентів: 1) поєднання публічних і приватних інтересів; 2) уникнення безпідставного розголошення податкової інформації; 3) відшкодування шкоди, завданої незаконними діями (бездіяльністю) посадових осіб контролюючих органів і дотримання податкової дисципліни.

РОЗДІЛ 2

ЮРИДИЧНА ПРИРОДА ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПОДАТКОВОГО АГЕНТА ЯК СУБ'ЄКТА ФІНАНСОВОГО ПРАВА

2.1. Поняття та структура правового статусу податкового агента в Україні

Поняття «правовий статус» пройшло досить тривалий шлях розвитку. Перші згадування про юридичний (правовий) статус зустрічаються ще в працях давньоримських учених. За допомогою цього терміна вони сформулювали категорії, що відбивають окремі аспекти правового становища людини: стан свободи – *status libertatus*, стан громадянства – *status civitatus* та сімейний стан – *status familiae*.

А до кінця минулого століття значна частина науковців зробила висновок, що правовий статус індивіда з найбільшою повнотою та об'ємністю відбиває єдність суспільної ролі особистості та її соціального престижу. Це поняття поєднує в собі функціональну та оціночну сторони, показує те, що індивід може чинити, що він робить, які результати його дій та як вони оцінюються іншими людьми, суспільством, державою [106, с. 32].

Незважаючи на історію становлення поняття «правовий статус», на сьогодні не існує єдиного підходу до його розуміння. Найбільш поширеним є визначення поняття «правовий статус» як системи законодавчо встановлених та гарантованих державою прав, свобод, законних інтересів і обов'язків особи [107].

О. М. Резнік зазначає, що правовий статус являє собою соціально допустимі та необхідні можливості, гарантовані авторитетом держави. А зміст правового статусу в цілому визначає межі діяльності громадянина до інших осіб, колективів, держави, природи, рамки його активної та пасивної життєдіяльності [108, с. 125].

Н. О. Бондаренко звертає увагу, що більшість науковців визначають правовий статус, виходячи із системи санкціонованих Конституцією України, законами прав, свобод та обов'язків особи, її відповідальності перед суспільством [109, с. 35]. Це пов'язано з тим, що досліджуючи етимологію словосполучення «правовий статус» можна побачити, що у вузькому розумінні йдеться лише про комплекс прав та обов'язків, якими наділена особа. Однак такий підхід, на нашу думку, занадто звужує розуміння поняття «правовий статус», адже існує багато інших елементів правового статусу.

Якщо розглядати поняття «правовий статус» у широкому розумінні, прихильником якого є Н. Я. Якимчук, то структурне ускладнення та змістовне розширення правового статусу здійснюється за рахунок включення до нього інших елементів, зокрема місце в системі управління, правосуб'єктність, принципи та гарантії діяльності правового статусу тощо [110].

В. М. Корельський визначає поняття «правовий статус» загалом як багатоаспектну категорію, що:

- по-перше, має загальний, універсальний характер, включає статуси різних суб'єктів правовідносин: держави, суспільства, особи тощо;

- по-друге, відображає індивідуальні особливості суб'єктів і реальне положення їх у системі багатоманітних суспільних відносин;

- по-третє, правовий статус не може бути реалізований без обов'язків, що кореспондуються правам, без юридичної відповідальності, у необхідних випадках, без правових гарантій;

- по-четверте, категорія правовий статус визначає права і обов'язки суб'єктів у системному вигляді, що дає змогу здійснити порівняльний аналіз статусів різних суб'єктів для відкриття нових шляхів для їх вдосконалення [111, с. 129].

А. М. Колодій та А. Ю. Олійник розглядаючи поняття «правовий статус», відносять до нього статусні правові норми і правові відносини;

суб'єктивні права, свободи і юридичні обов'язки; правові принципи і юридичні гарантії; законні інтереси; правосуб'єктність; громадянство; юридичну відповідальність [112, с. 129].

Хоча Б. М. Лазарев та А. П. Альохін у своїх дослідженнях замість поняття «правовий статус» взагалі вживають термін компетенція, чим значно обмежують сам зміст правового статусу [113; 114. с. 100].

І. С. Окунєв визначає поняття «правовий статус» як складову частину соціального статусу, що визначає правове становище суб'єкта права щодо інших суб'єктів права, має офіційне визнання з боку держави, формальну визначеність, характеризується системністю, стабільністю та обумовлений існуючою системою суспільних відносин.

З огляду на визначення, науковець зазначає, що правовому статусу притаманна певна конструкція, яка, на його думку, включає наступні елементи:

- 1) правосуб'єктність;
- 2) система прав, обов'язків та охоронюваних законом інтересів;
- 3) система гарантій прав, обов'язків та охоронюваних законом інтересів суб'єктів права;
- 4) юридична відповідальність [115].

При цьому І. С. Окунєв поділяє вищевказані елементи правового статусу на основні, до яких належить правосуб'єктність, а також права, обов'язки, інтереси та відповідно додаткові елементи, серед яких система гарантій права, свобод та обов'язків, юридична відповідальність тощо.

Структура правового статусу, запропонована І. С. Окунєвим, на нашу думку, має місце на існування, якщо йде мова про правовий статус податкових агентів, але за умови доповнення елементів структури правового статусу податкових агентів іншими не менш важливими, виходячи зі специфіки діяльності податкових агентів, складовими.

Найбільш дискусійним є віднесення правосуб'єктності до елементів правового статусу. Зокрема, А. В. Міцкевич вважає, що правосуб'єктність та правовий статус є тотожними поняттями [116]. У той же час М. С. Строгович зазначає, що елементи правосуб'єктності – правоздатність, дієздатність, деліктоздатність є головними атрибутами правового статусу, хоча й не вичерпують його змісту, оскільки, окрім правосуб'єктності, елементами правового статусу є права та обов'язки, відповідальність і т. д. [117, с. 85].

Варто звернути увагу на позицію О. С. Іоффе, який підкреслював, що витоки теоретичних уявлень про правосуб'єктність тісно пов'язані із категоріями «правоздатність» та «дієздатність». По-перше, за німецькою доктриною термін «правосуб'єктність» ототожнювався з правоздатністю, виходячи із того, що суб'єктом права вважався той, хто може мати права; по-друге, за французькою доктриною термін «правосуб'єктність» розглядався лише через взаємозв'язок правоздатності та дієздатності [118, с. 84].

Доцільно погодитися з думкою М. В. Вітрука, що правосуб'єктність не існує окремо від правового статусу. Оскільки сам факт нерозривного зв'язку понять «правосуб'єктність» та «правовий статус», його структурних елементів слугує гносеологічною основою ототожнення їх змісту.

Правосуб'єктність, зокрема, вказує на здатність до усвідомленої поведінки в межах правового статусу. Тоді як правовий статус - це самостійне явище, відмінне від правосуб'єктності, що окреслює межі можливої та необхідної поведінки особи, визначає міру користування конкретними благами через вказівку на права, свободи, обов'язки, законні інтереси у всіх галузях суспільних відносин [119].

На нашу думку, якщо взяти до уваги елементи правового статусу, запропоновані вітчизняними науковцями, можна зробити висновок, що більш доцільним, на нашу думку, є виокремлення у структурі правового статусу особи саме прав, обов'язків і відповідальності, а не правосуб'єктності. Це пов'язано з тим, що правосуб'єктність, яка включає в себе правоздатність

(здатність мати права і обов'язки), дієздатність (здатність набувати прав і обов'язків), деліктоздатність (здатність нести відповідальність за свої дії чи бездіяльність) тощо є ознакою суб'єкта права. Тобто без наявності правосуб'єктності ми не можемо відносити податкових агентів до суб'єктів фінансового права, оскільки як він буде реалізувати права та обов'язки, нести відповідальність, якщо в нього не має такої можливості. Виходячи із сутності правосуб'єктності, ми можемо зробити висновок, що вона є загальною для всіх суб'єктів фінансового права, оскільки передбачає лише певну здатність. Тоді як правовий статус кожного суб'єкта фінансових правовідносин, у тому числі податкових агентів, характеризується своєю специфікою, у силу того, що у них різні права та обов'язки, різна відповідальність. При цьому в науковій літературі ми не зустрінемо дослідження на тему особливості правоздатності суб'єкта фінансових правовідносин тощо. Отже, для визначення того, чи є фізична або юридична особа суб'єктом фінансових правовідносин, доцільно встановити наявність у таких осіб фінансової правосуб'єктності, але якщо мова йде про правовий статус суб'єкта фінансових правовідносин доцільно визначати специфіку його права, обов'язків, відповідальності та інших елементів його статусу.

Варто зазначити, що М. І. Матузов одним із перших дослідив поняття «суб'єктивне право» і відповідно зробив висновок, що суб'єктивне право як елемент правового статусу – це право, що належить особі (суб'єкту), гарантоване законом і всіма соціально-економічними умовами суспільства, що дозволяють його власнику вчиняти в межах закону певні дії, користуватися певними соціальними благами, вимагати відповідної поведінки від інших осіб і звертатися за потреби до органів держави [120, с. 44–45].

В. С. Єм правовий обов'язок розуміє як закріплену в нормі права вимогу до суб'єкта, яка виражає соціально обумовлену необхідність

встановленої поведінки і забезпечена можливістю державного примусу щодо суб'єкта такої поведінки особи [121].

На думку В. В. Кравченка, правовий обов'язок характеризується такими рисами:

1) на відміну від суб'єктивного права, юридичний обов'язок – це категорія необхідної поведінки людини, його реалізація не повинна зумовлюватися бажанням людини;

2) обов'язок – це завжди певне обмеження прав людини: а) для поваги прав і репутації інших осіб; б) для охорони державної безпеки, громадського порядку, здоров'я чи моральності населення [122].

Загалом, незважаючи на велику кількість визначень понять «суб'єктивне право» та «правовий обов'язок», що пов'язано з відсутністю визначення цих понять на законодавчому рівні, їх розуміння не є дискусійним. А беручи до уваги те, що права, обов'язки та відповідальність як елементи правового статусу податкових агентів будуть розглянуті у підрозділах 2.2 та 2.3 дисертаційного дослідження, пропонуємо спочатку розглянути такий елемент правового статусу суб'єктів права, який часто виокремлюють науковці, як юридичні гарантії правового статусу податкових агентів.

Юридичні гарантії як елемент правового статусу І. С. Окунєв визначає як систему взаємопов'язаних способів і засобів (нормативних, інституційних і процесуальних), які забезпечують належне визнання, реалізацію прав і обов'язків суб'єктів права і їх правовий захист та включають:

1) гарантії реалізації прав і обов'язків;

2) гарантії правового захисту прав і обов'язків (охорони, захисту і правової допомоги) [115].

Подібним є поділ юридичних гарантій, запропонований Д. М. Лизловим, який окрім юридичних гарантій реалізації та захисту (охорони) правового статусу особистості, виходячи з критерію

функціональної спрямованості юридичних гарантій, пропонує виділяти гарантії відновлення правового статусу [123, с. 40]. На його думку, даний вид гарантій має особливе значення для такого елемента правового статусу особи, як права, оскільки відновлювати в установленому порядку доводиться саме порушені права.

Л. Д. Воєводін справедливо зазначає, що «гарантії необхідні для правового статусу в цілому і для кожного його елемента, однак, перш за все, у них мають потребу права, свободи і обов'язки. Більше того, без належних гарантій проголошені в Конституції України і законодавчих актах права і свободи є порожнім звуком. Практичне втілення правового статусу в життя, в останньому випадку, здійснюється у вигляді конкретних прав, свобод і обов'язків, що належать окремим індивідам та їх об'єднанням» [124, с. 221–222].

Відповідно до класифікації гарантій, запропонованої І. С. Окунєвим та Д. Д. Лизловим, гарантії реалізації прав і обов'язків податкових агентів можна визначити як існуючі умови політичного, економічного та соціального розвитку держави, стан національного законодавства та визначені на законодавчому рівні основні засоби, принципи і норми права, які забезпечують здійснення податковими агентами своїх прав та є запорукою виконання ними покладених на них обов'язків.

На нашу думку, до цієї групи гарантій діяльності податкових агентів слід віднести правотворчі, правороз'яснювальні та правореалізаційні гарантії.

Правотворчі гарантії пов'язані з правотворчістю як гарантією правового статусу податкових агентів. Зокрема, в ст. 92 Конституції України закріплено, що права і свободи, а також гарантії таких прав і свобод та основні обов'язки особи в Україні визначаються виключно законами України [71]. Відповідно правовий статус податкових агентів передбачено лише законами, що є гарантією визначеності статусу податкових агентів та їх місця у системі суб'єктів податкових правовідносин. на законному рівні.

Сутність правороз'яснювальних гарантій, у свою чергу, зводиться до права на отримання податковим агентом необхідної для його діяльності інформації. Зокрема, виходячи зі змісту ст. 17 ПК України податковий агент має право на безоплатне одержання від контролюючих органів, у тому числі через мережу Інтернет, інформації про податки та збори, відповідні нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки податкових агентів, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю.

Отже, передбачене податковим законодавством право податкового агента на інформацію є гарантією того, що у разі відсутності у нього необхідної для виконання ним своїх прав та обов'язків інформації, він може звертатися до відповідних державних органів з проханням надати йому таку інформацію. Вказаному праву податкових агентів кореспондує обов'язок державних органів, до яких звернувся податковий агент, надати інформацію передбачену п.п. 17.1.1 п. 17.1 ст. 17 ПК України, окрім випадків, коли така інформація не підлягає розголошенню, оскільки її віднесено до інформації з обмеженим доступом.

Розглядаючи правореалізаційні гарантії діяльності податкових агентів, основним завданням яких є створення передумов для реалізації податковими агентами своїх суб'єктивних прав і виконання юридичних обов'язків, слід звернути увагу на передбачену ПК України невідворотність настання юридичної відповідальності у разі порушення норм податкового законодавства про що вже йшла мова у підрозділі 1.3 дисертаційного дослідження. Саме невідворотність відповідальності є гарантією того, що податковий агент, не бажаючи настання по відношенню до себе негативних наслідків майнового або особистого характеру, виконає покладені на нього обов'язки щодо нарахування, утримання та перерахування податків до бюджету за платників податків. При цьому передбачена у ПК України

невідворотність настання відповідальності є швидше гарантією для держави, що податковий агент вчасно та у повному розмірі перерахує податок за платника податків.

Юридичні гарантії захисту прав або відновлення правового статусу податкових агентів, виходячи з того, що за ПК України податковий агент та платник податків мають однакові права, подібні до юридичних гарантій захисту прав платників податків.

Слід підкреслити, що найважливішою гарантією захисту прав податкових агентів, як кожної особи нашої держави, є передбачене Конституцією України право на захист (ст. ст. 55, 92). Зокрема, відповідно до ст. 55 Конституції України кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій, бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових та службових осіб [71]. Вказане право на захист як гарантія захисту правового статусу податкових агентів знайшло своє закріплення також у ПК України, де передбачено право на оскарження рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів, їх посадових осіб. Більш детально це право на оскарження буде розглянуто у підрозділі 2.2 дисертаційного дослідження.

З огляду на те, що всі вищевказані норми є виключно матеріальними, поряд з ними існують також процесуальні норми права, які закріплюють не просто право податкових агентів, а вже певний механізм реалізації цих прав. Можна з впевненістю стверджувати, що наявність процесуальних норм у національному законодавстві України також є своєрідною гарантією реалізації передбачених законами прав і свобод фізичних та юридичних осіб. Така позиція не є випадковою, виходячи з того, що більшість вітчизняних науковців особливо відстоюють думку про належність норми, у тому числі процесуальної, до юридичних гарантій забезпечення та захисту прав особи. Зокрема, В. Ф. Сіренко вважає, що всі юридичні гарантії загалом представлені нормами матеріального і процесуального права [125, с. 58].

Однією із процесуальних гарантій захисту прав податкових агентів є закріплений у ст. 56 ПК України порядок оскарження рішень контролюючих органів.

Варто зазначити, що не всі науковці погоджуються, що податкові агенти взагалі мають право на оскарження рішень, дій та бездіяльності посадових осіб контролюючих органів. Зокрема, С. А. Убогий та О. М. Мельник вважають, що податкове законодавство, визначаючи суб'єктний склад осіб, які мають право на оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку, обмежують його виключно платниками податків, не враховуючи і не забезпечуючи права та охоронювані законом інтереси таких суб'єктів як податкові агенти та особи, які сприяють сплаті податків [126, с. 138].

Така позиція науковців є вдалою з точки зору розмежування платника податків, податкового агента та осіб, які сприяють сплаті податків і зборів як самостійних суб'єктів податкових правовідносин. Але з твердженням, що законодавством не взято до уваги інтереси податкових агентів важко погодитися. Саме тому більш доцільно підтримати думку Г. М. Стріяшко, яка вважає, що податкові агенти, як і платники податків, мають право оскаржувати рішення, дії чи бездіяльність посадових осіб контролюючих органів у порядку, передбаченому ПК України [127].

На підтвердження цієї позиції варто розглянути Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» від 2 червня 2015 року. Відповідно до вказаного наказу план-графік проведення перевірок передбачає чотири розділи, один з яких присвячено саме документальним плановим перевіркам платників податків - юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що свідчить про

проведення контролюючими органами перевірок податкових агентів. Відповідно, якщо податкові агенти є суб'єктами відносин, які виникають під час проведення перевірки посадовими особами контролюючих органів, то вони мають також право на оскарження рішень, дій, бездіяльності таких посадових осіб у порядку, передбаченому податковим законодавством [128].

Порядок оскарження податковими агентами рішень, дій, бездіяльності посадових осіб контролюючих органів передбачено, зокрема, Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21 жовтня 2015 року. При цьому розділ VI Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами передбачає ряд прав особи, яка подала скаргу. Такі права, на думку Л. М. Касьяненко та В. В. Чайки, є основними гарантіями захисту прав і законних інтересів фізичних і юридичних осіб, які відповідно є платниками податків [129, с. 8].

Зокрема, до визначених у розділі VI Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами прав, які водночас є юридичними гарантіями особи, яка подала скаргу на рішення, дії чи бездіяльність посадових осіб контролюючих органів належить:

- особисто викладати аргументи особі, яка перевіряє скаргу, брати участь у перевірці скарги, що подана;
- знайомитися з матеріалами перевірки;
- надавати додаткові матеріали або наполягати на їх запиті органом, який розглядає скаргу;
- користуватися послугами адвоката або представника;
- отримати рішення за результатами розгляду скарги;
- висловлювати усно або письмово вимогу щодо дотримання таємниці розгляду скарги;
- бути присутнім при розгляді заяви чи скарги;

– відкликати подану скаргу у будь-який час до ухвалення рішення за результатами розгляду скарги.

Слід зазначити, що особи, які розробляли і приймали Наказ «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами», були неуважними або ж непослідовними. Зокрема, з назви наказу можна зрозуміти, що йдеться про порядок подання скарг саме і лише платниками податків. Тоді як Розділ VI цього порядку має назву «Права особи, яка подала скаргу», відповідно не має чіткого обмеження кола осіб, які можуть подати скаргу. Адже можна було іменувати цей розділ як «Права платника податків, який подав скаргу». Виходячи з того, що загальні права платника податків передбачено ПК України, а у цьому розділі конкретизувалися б лише ті права платника податків, яких він набуває з моменту подання скарги на рішення, дії, бездіяльність посадових осіб до контролюючого органу.

Те ж саме стосується і податкового агента як суб'єкта податкових правовідносин, такі права в нього виникають лише з моменту подання скарги та є гарантіями захисту його прав та законних інтересів у відносинах з контролюючими органами з приводу розгляду скарги.

До гарантій захисту прав податкових агентів слід віднести також презумпцію правомірності рішень податкових агентів, яка виключає відповідальність податкового агента, якщо він через суперечність норм податкового законодавства діяв відповідно до наданої йому контролюючим органом податкової консультації. Таким чином, держава гарантує податковим агентам недоторканість їх правового статусу, у разі недосконалості норм законодавства, оскільки правотворчість є функцією виключно держави.

Отже, юридичні гарантії як елемент правового статусу податкових агентів передбачено на законному та підзаконному рівнях. При цьому як

зазначає Г. В. Петрова юридичні гарантії є також одним із визначальних елементів фінансово-правового статусу [130, с. 35–36].

На доктринальному рівні існують різні поняття до розуміння сутності поняття «фінансово-правовий статус». Зокрема, О. О. Семчик визначає фінансово-правовий статус як встановлену законом сукупність прав і обов'язків (предмет відання та повноваження), що безпосередньо закріплені за конкретними суб'єктами в галузі утворення, розподілу, перерозподілу та використання фондів грошових коштів [131, с. 74].

Дещо подібним є також визначення, запропоноване Ю. Л. Смірніковою, яка під фінансово-правовим статусом пропонує розуміти сукупність юридичних прав і обов'язків організацій і фізичних осіб, а також предметів ведення і повноважень державних утворень та їх органів, встановлених законодавством і безпосередньо закріплених за конкретними суб'єктами фінансового права [132, с. 9].

Значно ширшим є підхід А. А. Руденка до визначення фінансово-правового статусу, який до його структури відносить не лише права та обов'язки, які становлять основний зміст фінансово-правового статусу суб'єкта, але й цілі та завдання діяльності суб'єкта (цільовий блок), форми і методи фінансової діяльності (структурно-організаційний), а також гарантії та відповідальність. На думку науковця, вказані елементи фінансово-правового статусу найкраще розкривають його сутність [133, с. 17].

Якщо брати до уваги фінансово-правовий статус податкових агентів та запропоновану А. А. Руденком структуру фінансово-правового статусу загалом, то доцільно підкреслити, що цільовий та структурно-організаційний блоки не є важливими для фінансово-правового статусу податкових агентів. Це пов'язано з тим, що основне призначення податкових агентів та їх місце у системі суб'єктів податкових правовідносин визначається їх обов'язками, які передбачені ПК України. Окрім цього, діяльність податкових агентів є вузько спрямованою, про що знову ж таки свідчать обов'язки податкових агентів, і

їй не притаманне широке коло форм та методів фінансової діяльності, як наприклад, діяльності Міністерства фінансів України. В той же час компетенційний блок, гарантії діяльності податкових агентів та їх відповідальність є обов'язковими, але не виключними, елементами їх фінансово-правового статусу.

Цікавим є також підхід Ю. Л. Смірнікової, яка досліджуючи статус суб'єктів фінансових правовідносин, визначає їх фінансово-правовий статус як правове становище цих суб'єктів в фінансових правовідносинах за їх участі, змістом якого є сукупність юридичних прав та обов'язків, що конкретизує фінансово-правові предмети ведення і повноваження (фінансова компетенція).

Окрім визначення фінансово-правового статусу, Ю. Л. Смірнікова також звертає увагу на його основні юридичні ознаки, серед яких виділяє наступні:

- нормативно-правове оформлення;
- участь у фінансових правовідносинах;
- змістом фінансово-правового статусу є сукупність прав та обов'язків;
- зміст фінансово-правового статусу деталізується в фінансово-правових предметах відання і повноваженнях (фінансовій компетенції) [132, с. 19].

На нашу думку, Ю. Л. Смірнікова досить вдало визначила основні ознаки фінансово-правового статусу. Вони загалом також притаманні фінансово-правовому статусу податкових агентів. Зокрема, нормативно-правове оформлення статусу податкового агента знайшло вираження в нормах ПК України, навіть незважаючи на те, що законодавство, яке регламентує діяльність податкового агента, є недосконалим, воно все ж таки є. Участь податкових агентів у фінансових правовідносинах підтверджується їх правами та обов'язками, які водночас є змістом їх фінансово-правового статусу.

Беручи до уваги вищевказані підходи до розуміння поняття «фінансово-правовий статус», пропонується визначити фінансово-правовий статус податкових агентів так: це визначене нормами становище податкового агента як суб'єкта фінансового права, який характеризує межі та прояви його правосуб'єктності у сфері фінансових правовідносинах, що знаходить свій вияв у здатності податкового агента бути носієм і здійснювати права та обов'язки у сфері фінансової діяльності, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у вказаній сфері [134, с. 134].

Окрім цього, ґрунтуючись на основних підходах науковців щодо визначення структурних елементів правового статусу, доцільно розглядати структуру фінансово-правового статусу податкових агентів як комплекс нерозривно пов'язаних між собою елементів, серед яких:

1. Права та обов'язки податкових агентів є не просто елементом, а ядром їх фінансово-правового статусу. Хоча на сьогодні законодавець не приділяє належної уваги визначенню прав та обов'язків податкових агентів на законодавчому рівні. Так, в ПК України передбачено, що податкові агенти мають ті ж права та обов'язки, що й платники податків, тоді як в силу специфіки правового статусу податкових агентів їх права та обов'язки мають певні особливості, що вирізняє їх з-поміж існуючих суб'єктів податкових правовідносин, зокрема і платників податків.

2. Принципи фінансово-правового статусу податкових агентів. Загалом в підрозділі 1.3 дисертаційного дослідження вже було визначено поняття та перелік принципів діяльності податкового агента, а також запропоновано внесення відповідних змін до законодавства, у зв'язку з чим недоцільно перераховувати всі принципи. Але слід зазначити, що за М. В. Вітрук принципи є специфічним елементом правового статусу особи та його структурних складових, які впливають із правової природи відносин особи, суспільства і держави. А такі науковці, як А. А. Руденко, А. О. Музика-

Стефанчук, також відносять принципи до важливих елементів правового статусу особи.

3. Законний інтерес як елемент правового статусу загалом науковці почали досліджувати лише нещодавно. У п. 1.3 дисертаційного дослідження нами також було виокремлено такий принцип, як поєднання публічних і приватних інтересів у діяльності податкового агента, що впливає безпосередньо зі специфіки правового статусу податкових агентів як суб'єктів податкових правовідносин. Окрім цього, підкреслено, що в будь-якому разі діяльність кожного податкового агента задовольняє також їх приватний інтерес.

4. Гарантії діяльності податкових агентів як елемент фінансово-правового статусу податкових агентів закріплюють основні засади реалізації, захисту та відновлення прав податкових агентів у разі їх порушення фізичними або юридичними особами, які є платниками податків, податковими агентами, посадовими особами контролюючих органів під час здійснення перевірки податкових агентів чи посадовими особами органів державної влади.

5. Відповідальність є обов'язковим елементом будь-якого правового статусу: адміністративного, цивільно-правового, фінансово-правового, кримінально-правового, а тому відповідальність податкових агентів є важливим елементом їх фінансово-правового статусу та відповідно гарантією виконання податковими агентами покладених на них законодавством обов'язків.

Таким чином, законодавець визначає статус податкового агента, виходячи зі змісту статусу платника податків, про що свідчить ототожнення їх прав та обов'язків. Права та обов'язки податкового агента загалом є центральними елементами правового статусу податкових агентів, але окрім них, правовий статус характеризується наявністю гарантій його діяльності, а

також відповідальності. Доведено, що гарантії діяльності податкових агентів поділяються на правотворчі, правороз'яснювальні та правореалізаційні.

Гарантії діяльності податкових агентів є також важливим елементом фінансово-правового статусу податкових агентів, під яким пропонується розуміти визначене нормами права становище податкового агента як суб'єкта фінансового права, який характеризує межі та прояви його правосуб'єктності у сфері фінансових правовідносин, що знаходить свій вияв у здатності податкового агента бути носієм і здійснювати права та обов'язки у сфері фінансової діяльності, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у вказаній сфері.

2.2. Права і обов'язки податкового агента як суб'єкта фінансового права

У п. 1.2 дисертаційного дослідження було визначено основні ознаки суб'єкта фінансового права та зроблено висновок, що податковому агенту притаманні всі ознаки суб'єкта фінансового права, зокрема:

- податковими агентами як суб'єктами фінансового права є фізичні та юридичні особи, в тому числі їх відокремлені підрозділи;
- податкові агенти наділені фінансовою правосуб'єктністю, тобто здатністю мати права та обов'язки у фінансових правовідносинах (фінансова правоздатність), здатністю своїми діями набувати суб'єктивних прав та юридичних обов'язків у фінансових правовідносинах (фінансова дієздатність) і здатністю нести відповідальність за свої дії чи бездіяльність як суб'єкт фінансових правовідносин (фінансова деліктоздатність);
- податковим агентам також притаманна така ознака як відособленість, важливою ознакою якої є індивідуалізація.

Слід зазначити, що до питання правового статусу платників податків, в тому числі правового статусу податкових агентів, особливостей та змісту їх

податкового обов'язку вже зверталися такі науковці, як: В. М. Бевзенко, С. О. Бондаренко, А. В. Бризгалін, Д. В. Вінницький, М. П. Кучерявенко, Д. Г. Мулявка, С. Г. Пепеляєв, М. О. Перепелиця, Г. В. Петрова, Н. Ю. Пришва, Г. М. Стріяшко, А. О. Храбров, В. О. Черкес, Д. М. Щокін, О. Є. Якушкіна та інші. Але незважаючи на таку кількість наукових досліджень, присвячених правовому статусу платника податків та податкових агентів, питання прав та обов'язків податкових агентів є недостатньо розкритим.

Загалом права та обов'язки податкових агентів як суб'єктів фінансового права є центральним елементом їх правового статусу. Хоча відповідно до ст. 18 ПК України податкові агенти законодавцем прирівнюються до платників податку і відповідно мають права та виконують обов'язки, встановлені ПК України для платників податків, з чим складно погодитися, беручи до уваги специфіку діяльності податкових агентів, їх місце у системі суб'єктів фінансових правовідносин.

Перш ніж розглянути права та обов'язки податкових агентів і визначити, в чому ж полягає відмінність між правами та обов'язками податкових агентів і платників податків, варто звернути увагу саме на дефініцію «права та обов'язки».

У теорії держави і права суб'єктивні права всіх осіб, що створюються й надаються державою, розуміють у якості особливих юридичних можливостей діяти, вести себе певним чином, а також вимагати певної поведінки від інших осіб і звертатися при необхідності до відповідних компетентних органів за захистом [120, с. 145].

С. О. Бондаренко звертає увагу на те, що суб'єктивне право платника податків являє собою єдність його соціальних і юридичних ознак, що включає як об'єктивні аспекти (характер суспільних відносин, які складаються в процесі діяльності платника податків), так і суб'єктивні

аспекти, пов'язані з волевиявленням платника податків і державно-правовим визнанням певних його можливостей як юридичних [135, с. 15].

Позиція М. М. Коркунова свідчить про те, що відсутність прав робить суб'єкта правовідносин об'єктом, а не суб'єктом, а саме: «Право неодмінно припускає відповідний обов'язок. Якщо немає відповідного обов'язку – буде простий дозвіл, а не правомочність» [136, с. 191].

У загальній теорії держави і права під юридичним обов'язком прийнято розуміти вид і міру належної (або запланованої) поведінки суб'єкта права, яка встановлена правовими нормами для задоволення інтересів управомоченої особи і забезпечується державою [137, с. 574]. Виконання юридичних обов'язків гарантується передбаченою національним законодавством юридичною відповідальністю.

Досить цікавим є визначення поняття «юридичний обов'язок» запропоноване Л. О. Гаманюком, зокрема, в його розумінні, юридичний обов'язок це в першу чергу фундаментальна основа права як соціального інституту, вигляд і міра державно-доцільної, розумної, корисної, об'єктивно обумовленої поведінки людини і громадянина, належить певним особам і певною мірою залежить від їх волі і свідомості, головним чином в плані їх реалізації [138, с. 253].

Мінусом вказаного визначення, на нашу думку, є обмеження науковцем кола осіб, на яких покладено юридичний обов'язок. Зокрема, Л. О. Гаманюк визначив, що юридичний обов'язок є фундаментальною основою поведінки людини і громадянина, тоді як юридичні особи також мають обов'язки. Оскільки юридичні особи у фінансових правовідносинах є як платниками податків, так і податковими агентами.

Є. Бекбаєв у своїх наукових дослідженнях значну увагу приділяв не поняттю, а змісту юридичного обов'язку і відповідно виділив такі різновиди необхідності, які існують в межах обов'язку:

- 1) необхідність здійснення певних дій;

- 2) необхідність утримання від здійснення певних дій;
- 3) необхідність вимагати здійснення або не здійснення тих чи інших дій від інших осіб;
- 4) необхідність нести відповідальність за здійснення чи нездійснення певних дій. На думку науковця, в залежності від виду і характеру конкретних обов'язків на перший план може виступати той чи інший її аспект [139, с. 153].

Важливість прав та обов'язків, окрім того, що вони є ядром правового статусу особи, на думку А. Г. Нікуліної, полягає в тому, що у суб'єктивних правах та юридичних обов'язках зафіксовано зразки та стандарти поведінки, які державою вважаються корисними, доцільними та обов'язковими для нормальної життєдіяльності соціальної системи, та основні принципи взаємовідносин між державою та особистістю [140].

Загальнопоширеною є позиція, за якою кожному суб'єктивному праву кореспондує юридичний обов'язок. При цьому, беручи до уваги дослідження М. П. Кучерявенка та М. О. Перепелиці, можна стверджувати, що спочатку йдуть юридичні обов'язки особи, а вже потім права.

Так, М. П. Кучерявенко, досліджуючи обов'язки та права платника податків, зазначає, що платник податків реалізує перш за все обов'язок, який в подальшому визначає особливості його прав [141, с. 80]. Таку ж позицію підтримує М. О. Перепелиця, яка підкреслює: «Пріоритет податкового обов'язку перед податковим правом існує тому, що метою існування всього механізму оподаткування, податкового законодавства та функціонування податкових правовідносин виступає формування за допомогою податкових правовідносин доходу держави» [49, с. 67].

Відповідно до ст. 67 Конституції України основою правового статусу платника податків (податкового агента) є конституційний обов'язок сплатити податки і збори [71]. Тому можна погодитися з С. Г. Пепеляєвим, який зазначає, що усі інші встановлені законами обов'язки платника податків

спрямовані на те, щоб забезпечити неухильне, правильне та своєчасне виконання цього основного обов'язку [39, с. 167].

Норми податкового законодавства не містять визначення поняття «податковий обов'язок», натомість у ст. 14 ПК України законодавець надає визначення дефініції «податкове зобов'язання» - сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) [26]. Хоча в науково-практичному коментарі до ПК України вживається поняття «податковий обов'язок».

На думку авторів науково-практичного коментаря до ПК України, податковий обов'язок платника податків у широкому значенні включає в себе:

- обов'язок з ведення податкового обліку;
- обов'язок щодо сплати податків і зборів;
- обов'язок з подання податкової звітності.

Відповідно підкреслюється доцільність виділення таких груп обов'язків платників податків:

- 1) обов'язки платника податків з податкового обліку;
- 2) обов'язки платника податків щодо сплати податків;
- 3) обов'язки платника податків з податкової звітності [142, с. 59–60].

П. М. Дуравкін робить висновок, що обов'язки платника податків лише частково охоплюються широким змістом податкового обов'язку. На думку науковця, зведення податкового обов'язку до сплати податку платником податків (у вузькому сенсі) або ж до обліку, сплати податку та звітності (у широкому сенсі) є науковою абстракцією, яка створює невизначеність у його співвідношенні з цими та іншими обов'язками платника податків. Відповідно

будь-який обов'язок платника податків у силу закріплення в нормах податкового законодавства є його податковим обов'язком [143, с. 135–136].

У порівнянні із Законом України «Про систему оподаткування» [144] (втратив чинність у зв'язку з прийняттям ПК України), ПК України істотно розширив перелік обов'язків платників податків.

Так, відповідно до ст. 16 ПК України обов'язками платника податків є:

- стати на облік у контролюючих органах;
- вести облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- подавати до контролюючих органів декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;
- сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених ПК України та законами з питань митної справи;
- подавати на належним чином оформлену 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 та зборів;
- подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг), та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг - пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);
- подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;

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

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

- 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);

- повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця;

- забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, встановлених ПК України;

- 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 ПК України.

- використовувати електронний кабінет для листування з контролюючими органами в електронній формі у разі подання звітності в електронній формі, а також після проходження електронної ідентифікації онлайн в електронному кабінеті, крім платників податків, які відмовилися від використання електронного кабінету в порядку, встановленому цим ПК України, та платників податків, які не визначили спосіб взаємодії із контролюючим органом [26].

Досліджуючи обов'язки податкового агента та порівнюючи їх з обов'язками платників податків, слід вказати на те, що одразу є помітною суттєва відмінність між обов'язками податкових агентів та платників податків. Так, платник податків відповідно до п. п. 16.1.4 п. 16.1 ст. 16 ПК України зобов'язаний сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених ПК України та законами з питань митної справи.

У свою чергу, податкові агенти згідно зі ст. 18 ПК України зобов'язані обчислювати, утримувати з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику податків, та перераховувати податки до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. При цьому відповідно до п. 57.1 ст. 57 ПК України податковий агент самостійно визначає суму податку, яку необхідно йому сплатити з доходу, що виплачується на користь платника податку - фізичної особи.

Вказане явно свідчить про відмінність обов'язків платника податків і податкового агента, хоча позиція законодавця свідчить про наступне: «податкові агенти ... виконують обов'язки встановлені цим кодексом для платників податків» (ч. 2 ст. 18 ПК України).

Цікаво, що вказуючи у ст. 18 ПК України на однаковість обов'язків податкових агентів і платників податків законодавець також визначив у п. 176.2 ст. 176 ПК України обов'язки осіб, які відповідно до ПК України мають статус податкових агентів, серед яких варто виділити обов'язок податкових агентів подавати на вимогу платника податку відомості про суму виплаченого на його користь доходу, суму застосованих соціальних податкових пільг та суму утриманого податку.

На відміну від платників податків податкові агенти не зобов'язані ставати на облік у контролюючих органах, відповідно вказаний обов'язок, який передбачений п. п. 16.1.1 п. 16.1 ст. 16 ПК України, є юридичним обов'язком виключно платників податків. У підрозділі 1.2 дисертаційного дослідження ми вже звертали увагу на те, що держава індивідуалізує

платників податків через ведення у встановленому законодавством порядку обліку платників податків та присвоєння їм відповідного номера облікової картки платника податків, в той час як податкових агентів держава індивідуалізує лише через печатку та підпис посадової особи юридичної особи або фізичної-особи підприємця, які заповнювали форму 1-ДФ щодо суми нарахованого, утриманого і перерахованого до бюджету податку від імені та за рахунок платника податків.

Податковий агент відповідно до ПК України зобов'язаний вести облік доходів і витрат. Загалом відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16 липня 1999 року ведення бухгалтерського обліку фінансової звітності є обов'язковим для всіх юридичних осіб, а суб'єктам підприємницької діяльності може бути надано право на спрощений порядок ведення такого обліку та звітності [145].

Досліджуючи обов'язки податкових агентів, варто зазначити, що вони також не зобов'язані виконувати обов'язки, які передбачені п.п. 16.1.10 та 16.1.11 п. 16.1 ст. 16 ПК України, оскільки вони покладаються виключно на платника податків, натомість податковий агент зобов'язаний подавати безоплатно в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, контролюючим органам за своїм місцезнаходженням інформацію про фізичних осіб, що пов'язана з реєстрацією таких осіб як платників податків, нарахуванням, сплатою податків і контролем за дотриманням податкового законодавства України, із зазначенням реєстраційних номерів облікових карток платника податків або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта) [26].

Окрім цього, законодавець зобов'язує податкового агента відповідно до п.п 70.16.1 п. 70.16 ст. 70 ПК України повідомляти органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування протягом 40 календарних днів, що

настають за останнім календарним днем звітнього (податкового) кварталу, про дату прийняття на роботу або звільнення з роботи фізичних осіб [26].

Звичайно у податкового агента та платника податків є також схожі обов'язки. Зокрема, у п. 51.1 ст. 51 ПК України законодавцем визначено обов'язок обох суб'єктів фінансових правовідносин подавати контролюючим органам у строки, встановлені ПК України для податкового кварталу, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків. Зокрема, податковий агент подає до контролюючих органів розрахунок за формою 1-ДФ. Окрім цього, на податкового агента покладаються обов'язки, передбачені п. п. 16.1.8, 16.1.9, 16.1.12 та 16.1.13, 16.1.14 ст. 16 ПК України.

Загалом аналіз обов'язків податкових агентів дозволяє класифікувати їх за окремими групами. Першу групу становлять обов'язки зі сплати податків, які включають в себе обов'язки щодо нарахування, утримання та сплати до бюджету податків за платника податків.

До другої групи обов'язків податкових агентів варто відносити обов'язки щодо ведення та подання звітності:

- подання до контролюючих органів податкового розрахунку за формою 1-ДФ;
- ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- забезпечення збереження документів бухгалтерського обліку, а також фінансової звітності (п. 16.1.12 ст. 16 ПК України);
- надання на письмову вимогу контролюючих органів документів з обліку доходів і витрат, первинної документації, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності.

Третя група обов'язків податкових агентів, на нашу думку, включає в себе так звані інформаційні обов'язки щодо:

- надання за своїм місцезнаходженням інформації про фізичних осіб, що пов'язана з реєстрацією таких осіб як платників податків, нарахуванням,

сплатою податків і контролем за дотриманням податкового законодавства України, із зазначенням реєстраційних номерів облікових карток платника податків або серії та номера паспорта;

- повідомлення органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, про дату прийняття на роботу або звільнення з роботи фізичних осіб;

- надання на вимогу платника податків відомостей про суму виплаченого на його користь доходу, суму застосованих соціальних податкових пільг та суму утриманого податку;

- нерозголошення відомостей (окрім надання контролюючим органам) про платника податків, які стали відомі податковому агенту в ході виконання ним своїх обов'язків щодо нарахування, утримання і перерахування податків від імені та за рахунок платника податків.

І нарешті до четвертої групи обов'язків податкових агентів слід віднести обов'язки, які виникають у податкових агентів стосовно посадових осіб контролюючих органів, в тому числі під час проведення перевірки вказаними особами. До цієї групи належать обов'язки, передбачені п. п. 16.1.8, 16.1.9 та 16.1.13 ст. 16 ПК України:

- не перешкоджати діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати її законні вимоги;

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

- допускати посадових осіб контролюючого органу для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених ПК України.

Вказані обов'язки платників податків і податкових агентів, з огляду на позиції М. П. Кучерявенко і М. О. Перепелиці, мають визначальний характер по відношенню до їх прав.

Зокрема, основні права платників податків передбачено в ст. 17 ПК України. Науковці, які працювали над науковим-практичним коментарем до ПК України, за загальною редакцією М. Я. Азарова, класифікували права платників таким чином:

1) права платників податків з податкового обліку (представляти свої інтереси безпосередньо (або через представника) у податкових органах; бути присутнім при проведенні податкових перевірок);

2) права платників податків щодо сплати податків (використовувати податкові пільги; одержувати відстрочку, розстрочку, податковий кредит);

3) права платників податків з 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) [81].

На думку С. О. Бондаренко, права платників податків, передбачені ПК України можна об'єднати за функціонально-змістовим критерієм у такі групи:

- а) інформаційні права платників податків;
- б) права платників податків з обліку та звітності;
- в) права зі сплати податків і зборів;
- г) захисні права платників податків.

При цьому науковцем аргументовано те, що на першому місці у списку груп прав платників податків мають бути саме інформаційні права платників податків, оскільки реалізація цієї групи прав є одночасно гарантією для реалізації усіх інших передбачених національним законодавством прав платників податків [146].

Аналіз ст. 17 ПК України, де загалом законодавець закріпив основні права платника податків, дозволяє нам віднести до інформаційних прав платника податків наступні права:

– на безоплатне одержання від контролюючих органів, у тому числі і через мережу Інтернет, інформації про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

– 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.

З метою гарантування платникам податків їх права на інформацію п. 2.2.4 Технічного регламенту Центру обслуговування платників передбачено, що в центрах обслуговування платників розміщуються інформаційні і тематичні стенди для ознайомлення платників з інформацією щодо діяльності органів доходів і зборів, різних форм оподаткування, порядків обрахування та сплати окремих видів податків, зборів, обов'язкових платежів та ін. [147].

Вказані два інформаційних права також належать податковим агентам. Так, відповідно до ст. 5 Закону України «Про інформацію» від 2 жовтня 1992 року кожен має право на інформацію, що передбачає можливість вільного одержання, використання, поширення, зберігання та захисту інформації, необхідної для реалізації своїх прав, свобод і законних інтересів [103]. Відповідно податковий агент як фізична або юридична особа, яка є суб'єктом фінансових правовідносин, також має право на одержання інформації. Виняток становить лише та інформація, яка має статус обмеженого доступу.

Відповідно до національного законодавства України до інформації з обмеженим доступом належить податкова інформація, яка згідно зі ст. 16 Закону України «Про інформацію» являє собою сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності та необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому ПК України [103].

Загалом податкова інформація є сукупністю відомостей про платників податків, яка необхідна контролюючим органам для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків. Про те, що така інформація має обмежений доступ, свідчить п.п. 70.15.2 п. 70.15. ст. 70 ПК України, відповідно до якого відомості з вказаного реєстру є інформацією з обмеженим доступом, а також п. 63.12 ст. 63 ПК України, зі змісту якого зрозуміло, що інформація, яка збирається, використовується і формується органами доходів і зборів у зв'язку з обліком платників податків, вноситься до баз даних і використовується як податкова інформація з обмеженим доступом.

Таким чином, податковий агент має право на інформацію, яка не віднесена до інформації з обмеженим доступом. Так, податковий агент має право на надання йому інформації про ставки податку, який він нараховує, утримує та перераховує до бюджету за платника податків, особливості сплати окремих податків, нарахування податкових пільг, рахунки сплати податків тощо. Натомість податковий агент не може вимагати надання йому інформації про платника податків, яка міститься в Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, оскільки така інформація має обмежений доступ. Окрім цього, неможливість отримання податковим агентом такої інформації обумовлюється тим, що фізичні особи мають право на нерозголошення посадовими особами контролюючих органів інформації про них як платників податків і такому праву платників податків кореспондує

обов'язок посадових осіб контролюючих органів не розголошувати такі відомості.

Право податкового агента на інформацію досить тісно пов'язано з його інформаційними обов'язками. Зокрема, ПК України передбачено обов'язок податкового агента надавати за своїм місцезнаходженням інформацію про фізичних осіб, що пов'язана з їх реєстрацією як платників податків, нарахуванням, сплатою податків і контролем за дотриманням податкового законодавства України, із зазначенням реєстраційних номерів облікових карток платника податків або серії та номера паспорта. Отже, податковий агент у ході виконання своїх обов'язків одержує від платників податків інформацію, яка не підлягає загальному розголошенню та має надаватися лише контролюючим органам, як така, що необхідна їм для ведення обліку платників податків.

Відповідно, на нашу думку, цілком виправданим є також існування такого обов'язку податкового агента як нерозголошення відомостей (окрім надання контролюючим органам) про платника податків, які стали відомі податковому агенту в ході виконання ним своїх обов'язків щодо нарахування, утримання і сплати податків від імені та за рахунок платника податків. Беручи до уваги вищевказане, вважаємо необхідним внести відповідні зміни до ПК України та передбачити вказаний обов'язок податкових агентів у переліку вже існуючих на сьогодні, але розпорошених по всьому змісту ПК України.

Поряд із обов'язками податкові агенти наділені певними правами, які дозволяють цивілізовано спілкуватися з працівниками податкових органів: оскаржувати у разі незгоди їхні рішення щодо застосування фінансових санкцій та адміністративних стягнень, отримувати консультації з питань оподаткування, спілкуватися з керівними працівниками податкових органів різних рівнів тощо. Але слід зауважити, що даний перелік прав податкових агентів не відображає їх реальне правове становище [148, с. 479].

Серед інформаційних прав податкових агентів, слід виділити право, яке загалом має кожен суб'єкт інформаційних правовідносин, а саме вимагати усунення будь-яких порушень його права на інформацію. Так, Законом України «Про інформацію» від 2 жовтня 1992 року серед гарантій права на інформацію передбачено встановлення відповідальності за порушення законодавства про інформацію [103]. Отже, у разі якщо право податкового агента якимось чином обмежується, він має право звернутися в адміністративному та/або судовому порядку з вимогою про усунення порушення та притягнення винних осіб до відповідальності.

Наступною групою прав платників податків є права, пов'язані зі сплатою податків, а також веденням обліку і звітності, до яких належать наступні права:

- самостійно обирати, якщо інше не встановлено ПК України, метод ведення обліку доходів і витрат;
- користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому ПК України;
- одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків, податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених ПК України;
- на залік чи повернення надміру сплачених та надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому ПК України.

Аналіз вказаних прав платників податків, дозволяє зробити висновок, що податкові агенти, на відміну від платників податків, мають лише право на самостійний вибір методу ведення обліку доходів і витрат, а також право на залік чи повернення надміру сплачених та надміру стягнутих сум пені та штрафів.

Зокрема, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року підприємствам надано право самостійно обирати форму організації обліку та визначати облікову політику, під якою розуміють сукупність принципів, методів і процедур, що

використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [145].

Що ж стосується права податкових агентів на повернення надміру сплачених або стягнених сум пені чи штрафів, то його наявність є цілком виправданою, зважаючи на те, що податкові агенти є суб'єктами юридичної відповідальності і до них може бути застосовано такий вид стягнення, як штраф та пеня. Відповідно, у разі стягнення зайвих коштів із податкового агента, він має законне право вимагати їх повернення.

Податкові агенти не мають права на податкові пільги, а також на відстрочення, розстрочення сплати податків, тому що вказане право суперечило б нормам податкового законодавства. Так, у ст. 30 ПК України передбачено, що податкова пільга являє собою передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених ПК України [26]. Таким чином, саме визначення податкової пільги обмежує коло осіб, яким вона може бути надана, лише платниками податків.

Що ж до права на відстрочення та розстрочення сплати податків, то порядок його реалізації передбачено Наказом Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків» від 10 жовтня 2013 року № 574. При цьому дія затвердженого цим наказом порядку поширюється лише на платників податків – фізичних осіб (резидентів), юридичних осіб (резидентів і нерезидентів) та їх відокремлені підрозділи. Окрім цього, наказом передбачено, що розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань вважається наданим, якщо на підставі заяви платника податків прийнято відповідне рішення органу доходів і зборів та укладено договір про розстрочення, відстрочення [149]. Отже, вказаний підзаконний акт також

обмежує коло осіб, які можуть отримати відстрочку або розстрочку по сплаті податків лише платниками податків.

Вказане підтверджує позицію, відповідно до якої права податкових агентів та платника податків як суб'єктів фінансових правовідносин суттєво відрізняються між собою, а відповідно ототожнення центральних елементів їх правового статусу – прав та обов'язків взагалі не є доцільним.

Окремо серед прав платників податків та податкових агентів можна виділити групу прав, які виникають у платника податків та податкового агента у зв'язку з проведенням посадовими особами контролюючих органів податкових перевірок, зокрема:

- 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;

- оскаржувати в порядку, встановленому ПК України, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію;

- вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків.

З правами, які виникають у податкових агентів під час проведення перевірок контролюючими органами та оскарження їх рішень, тісно пов'язані права податкових агентів на захист.

У зміст права на захист Д. Г. Мулявка включає: право зацікавленої особи звернутися до компетентного державного органу з вимогою захистити порушене чи оспорюване право; право підтримувати власні вимоги; право

вимоги від юрисдикційного органу прийняття об'єктивно істинного рішення, яке б відповідало нормам об'єктивного права, а також право вимагати забезпечення реалізації прийнятих у встановленому законом порядку рішень.

До права на захист науковець відносить права платників податків самостійно здійснювати дії, направлені на забезпечення недоторканності власних прав, припинення їх порушення, а також ліквідацію наслідків цих порушень [150, с. 77].

Відповідно до національного законодавства платник податків та податковий агент мають однакову можливість реалізувати своє законне право на захист у адміністративному та/або судовому порядку.

В. О. Черкес зазначає, що право на судовий та адміністративний захист не пов'язано з обов'язком зі сплати конкретного податку, а платник податків має можливість використовувати своє право на захист відносно будь-яких елементів базового статусу [151, с. 68].

Адміністративний порядок захисту податковими агентами своїх прав передбачено Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 року № 916.

Керуючись вказаним порядком, податковий агент з метою захисту будь-якого елементу його статусу, який на його думку, явно порушено посадовими особами контролюючого органу, має право подати скаргу у письмовій формі до контролюючого органу вищого рівня протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання рішення контролюючого органу, що оскаржується. Реєстрація поданої податковим агентом скарги відбувається в день її надходження до контролюючого органу. І відповідно контролюючий орган зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом двадцяти календарних днів, що настають за днем отримання скарги податкового агента, на адресу податкового агента поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку [152].

Якщо розглядати захист прав податкових агентів в судовому порядку, то варто зазначити, що спори фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень, дій чи бездіяльності відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) належать до юрисдикції адміністративних судів [153].

Відповідно, беручи до уваги положення ст. 2 КАС України, податковий агент, який вважає, що його право чи інтерес, яке охороняється законом, порушено чи оспорюється має право звернутися до адміністративного суду з адміністративним позовом. При цьому обов'язковою умовою здійснення такого захисту судом є наявність факту порушення права або законного інтересу податкового агента на момент звернення до суду.

Податковий агент у адміністративному позові відповідно до змісту ст. 106 КАС України має зазначити наступне:

- 1) найменування адміністративного суду, до якого подається позов;
- 2) власне ім'я (найменування), свою поштову адресу, а також номер засобу зв'язку, адресу електронної пошти, якщо вони є;
- 3) ім'я (найменування) відповідача, посаду і місце служби посадової чи службової особи, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку, адресу електронної пошти, якщо вони відомі податковому агенту;
- 4) зміст позовних вимог згідно з ч. ч. 4, 5 ст. 105 КАС України і виклад обставин, якими податковий агент обґрунтовує свої вимоги;
- 5) перелік документів та інших матеріалів, що додаються [153].

У разі необхідності податковий агент також має зазначити у позові клопотання про звільнення від сплати судового збору; про звільнення від оплати правової допомоги і забезпечення надання правової допомоги, якщо відповідний орган відмовив особі у забезпеченні правової допомоги; про призначення судової експертизи; про витребування доказів; про виклик свідків тощо.

ПК України (п. 56.18) передбачено, що платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення [26]. При цьому рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню, яке є досудовим вирішення спору.

У разі коли до подання позовної заяви все-таки мало місце адміністративне оскарження, платник податків має право оскаржити до суду податкове рішення контролюючого органу протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження.

Бевзенко В. М. зазначає, що особа, реалізуючи право на судовий захист, звертаючись до суду, вказує в позові власне суб'єктивне уявлення про порушене право чи охоронюваний інтерес та спосіб його захисту. Суд, у свою чергу, вирішуючи спір, зобов'язаний надати об'єктивну оцінку наявності порушеного права чи інтересу на момент звернення до суду, а також визначити, чи відповідає обраний позивачем спосіб захисту порушеного права тим, що передбачені законодавством, та чи забезпечить такий спосіб захисту відновлення порушеного права позивача. Але відсутність порушеного права чи невідповідність обраного позивачем способу його захисту способам визначеним законодавством, встановлюється при розгляді справи по суті та є підставою для прийняття судового рішення про відмову у позові [154, с. 10].

До захисних прав платника податків та податкового агента можна також віднести передбачене п. п. 17.1.11 п. 17.1 ст. 17 ПК України право на повне відшкодування шкоди, завданої незаконними діями чи бездіяльністю контролюючих органів (їх посадових осіб) [26].

Підґрунтям вказаного права є положення Конституції України, зокрема ст. 56 Конституції України як норма прямої дії закріплює: «Кожен має право на відшкодування за рахунок держави чи органів місцевого самоврядування

матеріальної та моральної шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень» [71].

Т. М. Карнаух звертає увагу на те, що КАС України розмежовує два варіанти звернення до суду з метою відшкодування завданої податковим органом шкоди:

– в порядку адміністративного судочинства, якщо вимоги про відшкодування шкоди заявлені разом із основною вимогою (наприклад, разом із вимогою про скасування податкового повідомлення-рішення);

– в порядку господарського або цивільного судочинства, якщо вимоги заявлені окремо.

При цьому фізична особа має звертатися до суду в порядку цивільного судочинства, а суб'єкт господарювання (юридична особа чи фізична особа-підприємець) – у порядку господарського [155].

До захисних прав податкових агентів, на нашу думку, варто також відносити право податкових агентів на звернення та право на податкову консультацію, які тісно між собою пов'язані.

Віднесення права податкових агентів на звернення до захисних є цілком виправданим, з огляду на позиції М. П. Міняйла та Ю. І. Кіщака, які досліджуючи соціально-правову сутність права громадян на звернення, роблять висновок, що звернення за своєю природою має подвійне значення, зокрема:

– право на звернення є одним із засобів захисту прав і законних інтересів людини, порушених діями (бездіяльністю) органів державної влади і їх посадових осіб;

– звернення є специфічним сигналом про недоліки в роботі органів держави і деякою мірою навіть сприяють усуненню таких недоліків і тим самим покращенню роботи державного апарату [156].

Відповідно до Конституції України (ст. 40) та Закону України «Про звернення громадян» податкові агенти можуть звертатися до органів державної влади та органів місцевого самоврядування з скаргою/заявою, в якій викласти своє прохання посприяти в реалізації прав та законних інтересів та/або в захисті таких прав та інтересів,

У разі якщо податковий агент звертається до органів Державної фіскальної служби за роз'ясненням законодавства, має місце податкова консультація. При цьому згідно з Листом Державної фіскальної служби України від 17 березня 2017 року «Про надання роз'яснення» відповідно до п. 52.1 ст. 52 ПК України письмовий запит податкового агента на отримання податкової консультації обов'язково має складатися з наступних елементів:

- найменування для юридичної особи, або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи, а також адреса, номер засобу зв'язку та електронна пошта за наявності;

- ЄДРПОУ для юридичної особи, реєстраційний номер облікової картки платника податків для фізичних осіб (у разі відмови від реєстраційного номера облікової картки платника податків фізичні особи вказують серію та номер паспорта);

- зазначення, у чому полягає практична необхідність отримання податкової консультації;

- підпис та дата підписання звернення [157].

Окрему групу прав та обов'язків платників податків, на нашу думку, становлять права та обов'язки платника податків, пов'язані з використанням електронного кабінету:

- обов'язок використовувати електронний кабінет для листування з контролюючими органами в електронній формі у разі подання звітності в електронній формі, а також після проходження електронної ідентифікації онлайн в електронному кабінеті, крім тих платників, які відмовилися від

використання електронного кабінету чи не визначили спосіб взаємодії із контролюючим органом;

– право самостійно обирати спосіб взаємодії з контролюючим органом в електронній формі через електронний кабінет; реалізовувати через електронний кабінет права та обов'язки, які передбачені ПК України і можуть бути реалізовані в електронній формі засобами електронного зв'язку; подавати декларацію та інші документи в паперовій формі у разі виникнення технічних проблем у роботі електронного кабінету.

При цьому, якщо запит не відповідає вказаним, вимогам органи Державної фіскальної служби надають відповідь у порядку, передбаченому Законом України «Про звернення громадян». У разі якщо всі вимоги дотримані, орган ДФС України має надати податкову консультацію протягом 25 днів. При цьому є також можливість продовження такого строку, але не більше ніж на 10 днів і за умови повідомлення особи, яка подала запит на отримання податкової консультації.

Важливо зазначити, що право на податкову консультацію є захисним правом, оскільки відповідно до норм ПК України України платника податків, податкового агента не може бути притягнуто до відповідальності у разі, якщо вони діяли відповідно до наданої їм у встановленому законодавством порядку податкової консультації. Як ми уже зазначали, податкова консультація є не лише правом, але й своєрідною гарантією захисту прав як платників податків, так і податкових агентів. Відповідно, у разі наявності певних дій та/або рішень з боку контролюючих органів, які явно свідчать про їх намір притягнути податкового агента до відповідальності, останній, у свою чергу, може захищати свої права, посилаючись на використане ним право на податкову консультацію, і те, що він діяв відповідно до неї, а отже, неможливість накладення на нього відповідних санкцій.

В ПК України (п. 14.1.56²) законодавець визначив електронний кабінет як електронну систему взаємовідносин між платниками податків і

державними, у тому числі контролюючими, органами з питань реалізації їхніх прав та обов'язків, передбачених ПК України [26]. Виходячи з визначення електронного кабінету, можна зробити висновок, що податковий агент не є тим суб'єктом, між яким та державою виникають взаємовідносини щодо реалізації їх прав та обов'язків.

Варто зазначити, що деякі права податкових агентів містяться в інших статтях ПК України. Зокрема, відповідно до п. 103.2 ст. 103 ПК України податковий агент має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України [26].

Окрім цього, п. п. 169.4.3. п. 169.4 ст. 169 ПК України надає податковому агенту право на здійснення перерахунку нарахованої суми доходів, суми утриманого податку за будь-який період та у будь-яких випадках для визначення правильності оподаткування, незалежно від того, чи має платник податку право на застосування податкової соціальної пільги [26].

Наявність вказаних норм свідчить про те, що, по-перше, норми права, які закріплюють права податкових агентів, розпорощені загалом по змісту ПК України, а, по-друге, позиція законодавця щодо ототожнення прав податкових агентів та платників податків є не зовсім доцільною, виходячи з того, що у податкових агентів є також права, відмінні від прав платників податків. Це підтверджується правами податкових агентів, визначеними у п. 103.2 ст. 103 ПК України та п. п. 169.4.3 п. 169.4 ст. 169 ПК України.

Таким чином, права та обов'язки є центральним елементом правового статусу суб'єкта, у тому числі правового статусу податкових агентів. Законодавець визначаючи права та обов'язки податкових агентів виходить з

того, що податковий агент має ті ж права та обов'язки, що й платник податків про, що свідчить ст. 18 ПК України. Однак аналіз прав та обов'язків платників податків і податкових агентів передбачених ПК України дозволяє зробити висновок, що все-таки права та обов'язки податкових агентів через специфіку їх діяльності є відмінними від прав та обов'язків платників податків.

При цьому запропоновано класифікувати обов'язки податкових агентів на такі групи: 1) обов'язки зі сплати податків, які включають в себе обов'язки щодо нарахування, утримання та сплати податків від імені та за рахунок платника податків; 2) обов'язки податкових агентів щодо ведення та подання звітності; 3) інформаційні обов'язки податкових агентів; 4) обов'язки, які виникають у податкових агентів по відношенню до посадових осіб контролюючих органів, в тому числі під час проведення ними податкових перевірок.

В ході дослідження обов'язків податкових агентів, зокрема у сфері інформаційних відносин зроблено висновок про доцільність виокремлення та закріплення на рівні ПК України такого обов'язку податкового агента як нерозголошення відомостей (окрім надання контролюючим органам) про платника податків, які стали відомі податковому агенту в ході виконання ним своїх обов'язків щодо нарахування, утримання і сплати податків від імені та за рахунок платника податків.

Права податкових агентів як і права платників податків, також доцільно розглядати за групами, зокрема: 1) інформаційні права податкових агентів; 2) права податкових агентів зі сплати податків, обліку та звітності; 3) права податкових агентів, які виникають у них в ході проведення перевірки контролюючими органами; 4) захисні права податкових агентів.

До останньої групи прав податкових агентів запропоновано відносити право податкових агентів на звернення та право на податкову консультацію.

Зроблено висновок про розпорошеність норм, які визначають права та обов'язки податкових агентів по змісту ПК України загалом, а також недоцільність ототожнення прав та обов'язків податкових агентів з правами та обов'язками платників податків. У зв'язку з чим пропонується розробити окрему статтю присвячену обов'язкам та правам податкових агентів, зокрема, ст. 18¹ «Обов'язки та права податкового агента» та внести відповідні зміни до ПК України.

2.3 Поняття юридичної відповідальності податкового агента як суб'єкта фінансового права

Важливим елементом правового статусу податкових агентів в Україні є юридична відповідальність, яка являє собою встановлений законодавством і забезпечений державою юридичний обов'язок правопорушника зазнати позбавлення певних благ, належних йому цінностей (позбавлення волі, позбавлення права займати певну посаду, позбавлення майна шляхом його конфіскації, стягнення штрафу тощо).

Ю. В. Гаруст зазначає, що відповідальність як соціальне явище виникла ще у часи первісного суспільного ладу. Адже як тільки поведінка людини почала набувати певного суспільного значення, виникла необхідність встановлення відповідних норм, які б її регулювали та визначали відповідальність за порушення існуючих вимог, правил (зокрема за часів первісного суспільства – це були норми моралі). За часів первісного суспільного ладу відповідальність була специфічною формою взаємозв'язку особи та суспільства. Вона забезпечувала усунення неузгодженості, дезорганізації в суспільному житті, вирішення суперечностей та конфліктів між учасниками суспільних відносин, а отже виникала лише тоді, коли

поставала потреба в узгодженні поведінки людини із системою суспільних вимог (норм, правил) [158, с. 49–50].

Новий етап розвитку відповідальності розпочався з появою держави і права. Оскільки джерелом права стали правові норми, а не звичаї та норми моралі, то існуюча на той час відповідальність набула юридичної форми.

Є. Ю. Подорожній зазначає, що, розглядаючи юридичну відповідальність як самостійне явище, не можна не звернути увагу на той факт, що вона є похідною від соціальної відповідальності, виступає окремим специфічним проявом останньої [159, с. 7]. Але юридична відповідальність суттєво відрізняється від соціальної відповідальності своєю формальною визначеністю, обов'язковим дотриманням правових норм, державним контролем за їх виконанням, застосуванням до правопорушника державного примусу, запобіганням правопорушенням та охороною правопорядку. Отже, вона забезпечує охорону особистих, соціальних благ та гарантує застосування інших охоронних правових інститутів [160, с. 24].

Відповідно, за О. С. Літошенко, юридична відповідальність – це один із видів соціальної відповідальності, який носить ретроспективний характер. Вона являє собою встановлений державою примусовий захід (покарання) за скоєне правопорушення, що застосовується до винної особи державними органами або за їх дорученням громадськими органами, а також обов'язок правопорушника перетерпіти відповідні негативні наслідки, що визначені чинним законодавством [161].

На думку авторів підручника з теорії держави і права за загальною редакцією О. С. Піголкіна, юридична відповідальність – це вид державного примусу, що пов'язаний з державним осудженням винних протиправних діянь, які є небезпечними і шкідливими для держави та з якими ведеться боротьба шляхом застосування примусових заходів [162, с. 535].

Цікавим є підхід Д. А. Ліпінського щодо розуміння поняття «юридична відповідальність». На думку науковця, юридична відповідальність як вид

соціальної відповідальності є діалектичним взаємозв'язком між особою та суспільством. Такий зв'язок особи з суспільством закономірно впливає з основоположних принципів правової держави. Одним із таких принципів вчені-правознавці визнають взаємну відповідальність особи (суспільства) і держави. Саме така відповідальність особи і держави лежить в основі зв'язку і взаємодії особи та держави [163, с. 22].

ПК України передбачено, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотримання якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності як фінансова, адміністративна та кримінальна.

Перш ніж перейти до розгляду особливостей видів відповідальності податкових агентів, варто зазначити, що фактичною підставою застосування до податкового агента певних санкцій та обмежень є скоєння податкового правопорушення. Законодавець визначив поняття «податкове правопорушення» як протиправне діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Але, незважаючи на існування законодавчого визначення поняття «податкове правопорушення», на доктринальному рівні існують різні погляди щодо розуміння вказаного поняття. Зокрема, С. Г. Пепеляєв, під податковим правопорушенням розуміє протиправне винне діяння (бездіяльність), яким не виконуються або неналежним чином виконуються обов'язки, порушуються права та законні інтереси учасників податкових правовідносин і за яке встановлено юридичну відповідальність [164, с. 235].

Варто зазначити, що у теорії права загальними ознаками, притаманними всім видам правопорушень, є такі: протиправність, караність,

винність, а також причинний зв'язок між протиправною дією і негативними наслідками [165, с. 344].

Виходячи зі змісту двох вищевказаних визначень поняття «податкове правопорушення», можна зробити висновок, що законодавець, визначаючи поняття «податкове правопорушення» не вказує на винувність як одну із його важливих ознак. Однак, вина суб'єкта правопорушення згідно з національним законодавством є обов'язковою ознакою кримінального правопорушення. А тому без доведення вини не можливо притягнути особу до кримінальної відповідальності, у тому числі, за порушення податкового законодавства.

На підтвердження вказаного варто також звернути увагу на ст. 62 Конституції України: «особа вважається невинуватою у вчиненні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду».

Звичайно це стосується кримінальної відповідальності за скоєння правопорушень, передбачених КК України. Але якщо взяти до уваги фінансову відповідальність за правопорушення, передбачені ст. ст. 117–128 ПК України, то їх склади не містять вказівки на конкретні склади правопорушень.

Дещо неоднозначним є підхід Ю. М. Старилова, який спочатку зазначає, що суб'єктивна сторона юридичних складів податкових правопорушень має включати вину у формі умислу або необережності, а потім висловлює позицію, відповідно до якої при розгляді податкових правопорушень, скоєних посадовими особами юридичних осіб, можна говорити лише про ступінь активності та бажання таких осіб у прийнятті заходів щодо запобігання порушенням. А тому оцінити діяльність юридичної особи з точки зору умислу або необережності неможливо [166, с. 18].

Врешті-решт, якщо звернути увагу на адміністративну відповідальність платників податків, то слід розглянути основні засади притягнення особи до

адміністративної відповідальності. Так, ч. 2 ст. 33 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) передбачає, що при визначенні виду адміністративного стягнення враховується ступінь вини особи [167].

Ю. В. Оніщик, досліджуючи питання встановлення вини в податкових правопорушеннях, звертає увагу на те, що презумпція невинуватості є ключовим принципом всіх видів юридичної відповідальності, відповідно фінансова відповідальність не є винятком.

Хоча, наприклад, податкове законодавство зарубіжних країн є неоднозначним у цьому питанні. Зокрема, переважна більшість європейських країн (Німеччина, Австрія, Франція, Греція, Італія, Польща, Чехія, Сербія, Естонія) та країн англосаксонської правової системи (Англія та США) визнають існування об'єктивної концепції вини, за якої не потрібно встановлювати умисел чи необережність у діях порушника як адміністративного так і податкового законодавства. Достатнім є лише встановлення факту правопорушення, а наявність вини в цьому випадку автоматично презюмується. Є також держави, які принципово відстоюють презумпцію невинуватості в адміністративному і податковому законодавстві (наприклад, Російська Федерація, Литва, Латвія, Болгарія, Словенія, Португалія та Іспанія) [168, с. 68].

Підсумовуючи все вищевказане, можна стверджувати, що вина є важливим елементом складу кримінальних та адміністративних правопорушень, про що свідчать норми національного законодавства, відповідно до яких без вини особа не може бути притягнута до кримінальної відповідальності або вина обов'язково враховується при визначенні виду адміністративного стягнення. На нашу думку, фінансова відповідальність не має бути винятком.

Беручи до уваги те, що нами вже звернено увагу на суб'єктивну сторону податкового правопорушення, зокрема вину як ставлення

правопорушника до протиправного діяння, яке ним вчиняється та відповідних його наслідків, доцільно розглянути інші елементи складу податкового правопорушення.

Д. Г. Вігдорчік зазначає, що правове значення складу податкового правопорушення полягає в тому, що він виступає юридичною підставою відповідальності і описує юридично значимі ознаки податкових правопорушень та дозволяє відмежувати податкові правопорушення один від одного і від суміжних видів правопорушень [169].

Елементами податкового правопорушення, окрім суб'єктивної сторони, є також об'єкт, об'єктивна сторона та суб'єкт.

В юридичній науці під об'єктом правопорушення прийнято розуміти суспільні відносини, на які спрямовано діяння (дія чи бездіяльність) та яким завдається шкода в результаті вчинення правопорушення. У податковій сфері такими є відносини, що встановлюють порядок реалізації податкового обов'язку у широкому розумінні. Фактично ж об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів.

Об'єктивна сторона правопорушення показує його зовнішнє вираження та включає лише ті елементи протиправної поведінки, які характеризують його як певний акт зовнішнього прояву в об'єктивній дійсності. Об'єктивна сторона правопорушення утворюється з сукупності визначених у нормі права ознак як обов'язкових (діяння (дія або бездіяльність), наслідки та причинний зв'язок), так і факультативних (час, місце, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення правопорушення тощо). При цьому додаткові ознаки набувають правового значення лише у випадку прямої вказівки на це у нормі права [170, с. 193-194].

При визначенні обов'язкових та додаткових ознак об'єктивної сторони податкового правопорушення, як зазначає С. В. Очкуренко, дискусійним є питання про обов'язковість такого елемента, як суспільно-шкідливі наслідки

протиправного діяння, що зазіхає на податкові, бюджетні та інші фінансові відносини. На думку науковця, для фінансового права загалом характерна формалізація більшості складів конкретних правопорушень, але вона не виключає також існування матеріальних складів, які вимагають встановлення прямого причинного зв'язку між протиправним діянням та суспільно-шкідливими наслідками [171].

Виходячи з позиції С. В. Очкуренко, встановлення причинного зв'язку між податковим правопорушенням і наслідками, що настали в окремих випадках, є обов'язковими для притягнення винної особи до фінансової відповідальності у виді накладення фінансових санкцій, передбачених ПК України та іншими актами законодавства. В той же час аналіз ст. ст. 117-128¹ ПК України дозволяє зробити висновок, що всі правопорушення, передбачені цими нормами, є формальними, відповідно наявність наслідків та встановлення зв'язку між наслідками і діянням не є обов'язковим для притягнення особи до фінансової відповідальності.

І нарешті суб'єктом фінансової відповідальності, про що свідчать норми податкового законодавства, зокрема ст. 110 ПК України, є платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи, які вчинили порушення, визначені законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Таким чином, податкові агенти є суб'єктами фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності. Хоча М. О. Мацелик не вважає податкових агентів суб'єктами, зокрема адміністративної відповідальності, обмежуючи коло таких суб'єктів лише платниками податків і посадовими особами податкових органів. Хоча така позиція вже явно суперечить національному законодавству України [172].

М. Я. Сакали зазначає, що у цілому, на сьогодні в науковій доктрині існує декілька підходів до розуміння юридичної природи і структури фінансової відповідальності. Зокрема, одні вчені вважають фінансову

відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, інші - різновидом адміністративної відповідальності. Є науковці, які визнають податкову та валютну відповідальність самостійними видами юридичної відповідальності, але існує також протилежна позиція, за якої податкова, бюджетна, валютна відповідальність існує лише в системі фінансової відповідальності. І нарешті п'ятий підхід полягає в тому, що фінансова відповідальність вважається тільки науковим збірним інститутом [173, с. 94].

Представниками групи вчених, які вважають фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, є А. Й. Іванський та М. П. Кучерявенко. Останній свою позицію обґрунтовує тим, що виділення фінансової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності пов'язане саме з швидким розвитком фінансового, в першу чергу, податкового законодавства [174, с. 8; 175].

Т. Г. Головань визначає фінансову відповідальність як форму реалізації державно-владного примусу, що виникає в разі порушення приписів фінансово-правових норм і полягає в застосуванні спеціально уповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій [176, с. 78].

Заслуговує на увагу також визначення поняття «фінансово-правова відповідальність», запропоноване Е. С. Дмитренком: фінансово-правова відповідальність (у ретроспективному аспекті) – це система правовідносин між державою в особі уповноважених органів та порушником приписів фінансово-правових норм, змістом яких є спричинення для правопорушника певних негативних наслідків за фінансове правопорушення з метою покарання правопорушника у притаманній сфері фінансово-правового регулювання формі, охорони фінансових правовідносин, припинення правопорушення, а також відшкодування завданої шкоди [177, с. 91].

Зустрічається також науковий підхід, за якого фінансову відповідальність вважають різновидом адміністративної відповідальності. А

такі науковців як Д. Бахрах та Л. Кроліс, вважають, що фінансова відповідальність є не видом юридичної відповідальності, а різновидом адміністративного примусу [178, с. 86].

На думку Д. О. Гетьманцева, фінансова відповідальність відрізняється від адміністративної відповідальності за низкою ознак, основними з яких є:

- 1) фінансові санкції, які застосовуються за вчинення податкових та фінансових правопорушень;
- 2) особливий суб'єктний склад фінансової відповідальності;
- 3) спеціальний порядок реалізації фінансової відповідальності тощо.

На думку науковця, відмежування фінансової відповідальності від інших видів юридичної відповідальності найкраще робити шляхом визначення основних ознак фінансової відповідальності, які розкривають її специфіку. Зокрема, Д. О. Гетьманцев до основних ознак фінансової відповідальності відносить:

- публічно-майновий характер;
- метою фінансової відповідальності є охорона фінансових відносин;
- підставами для застосування фінансової відповідальності є норми фінансового права (нормативна підстава), діяння (дія або бездіяльність), яке містить склад фінансового правопорушення (фактична підстава), акт застосування санкцій (процесуальна підстава);
- залежно від фінансового правопорушення, фінансова відповідальність може здійснюватися в позасудовому порядку та за рішенням особи, яка скоїла правопорушення;
- особливий строк давності застосування і стягнення фінансових санкцій з правопорушника;
- особливі підстави зупинення, поновлення та продовження строків притягнення до фінансової відповідальності, зокрема в ст. 130 ПК України передбачено особливі підстави зупинення нарахування пені;

- унікальні джерела правових норм, що регулюють відносини фінансової відповідальності;

- особливий ряд обставин, які виключають фінансову відповідальність [179, с. 97].

І. Л. Самсін зазначає, що загалом серед усіх ознак, що вказують на фінансово-правову природу відповідальності за порушення податкового законодавства, в науковій доктрині виділяють лише три з них, які є найбільш суттєвими та найкраще розкривають сутність і специфіку фінансової відповідальності, зокрема:

- застосування установлених нормативними актами фінансових санкцій щодо платників податків та інших суб'єктів податкових правовідносин, які здійснили податкове правопорушення;

- майновий характер відповідальності та вплив на економічні інтереси порушників податкового законодавства за допомогою методів державного примусу;

- поєднання декількох напрямків мети застосування заходів фінансово-правової відповідальності: 1) відновлення майнових прав потерпілої особи та покарання правопорушника; 2) попередження здійснення правопорушень у майбутньому та уникнення майбутніх втрат бюджетних та позабюджетних фондів [180].

На відмінність фінансової та адміністративної відповідальності вказує також те, що фінансові санкції застосовуються завжди до загальних доходів юридичних і фізичних осіб, тоді як адміністративні – лише до доходів фізичних осіб і посадових осіб підприємств, установ, організацій [181].

Порівнявши вищенаведені ознаки фінансової відповідальності, можна зробити висновок, що загалом вони доповнюють зміст одна одної та розкривають сутність поняття «фінансова відповідальність» більш детально, ніж саме його визначення.

Варто зазначити, що в межах інституту фінансової відповідальності науковці виділяють податкову відповідальність. Саме поняття «податкова відповідальність» Л. В. Міщенко визначає як систему примусових заходів, передбачених податковим законодавством, що застосовується податковими органами, їх посадовими особами до зобов'язаних суб'єктів стосовно сплати податкових платежів у встановленому процесуальному порядку, і пов'язані з настанням для правопорушників негативних наслідків особистого, майнового та організаційного характеру з метою боротьби з податковими правопорушеннями й іншими небажаними наслідками у сфері оподаткування [182, с. 219].

Представниками підходу, за якого податкова відповідальність існує в межах інституту фінансової відповідальності, є А. М. Новицький та О. В. Бакун, які вважають, що загалом податкова відповідальність має всі ознаки як юридичної, так і фінансової відповідальності. Але, на думку науковців, суб'єктами податкової відповідальності можуть бути лише платники податків, у зв'язку з чим ми не можемо говорити про податкову відповідальність податкових агентів [183, с. 23–28; 184, с. 75–82].

Основною каральною санкцією фінансової відповідальності є штраф, тобто плата, яка стягується з платника податків у зв'язку з порушенням правил оподаткування. Штраф встановлюється нормами податкового законодавства і є стягненням у грошовій формі на користь держави і муніципальних утворень. Застосовується податковими та іншими уповноваженими органами щодо юридичних і фізичних осіб за вчинене фінансове правопорушення.

Г. М. Голуб зазначає, що штраф як фінансово-правова санкція на відміну від адміністративного штрафу не може бути замінений іншим покаранням, а уповноважений державою орган не може звільнити від покарання у виді штрафу. На нашу думку, зазначена науковцем відмінність штрафу як фінансово-правової санкції від штрафу як адміністративної санкції

є ще одним аргументом на користь підходу, відповідно до якого фінансова відповідальність існує окремо від адміністративної, а відповідно їх слід розглядати окремо одна від одної.

Відповідно до позиції Г. М. Голуба розмір штрафу залежить від ряду чинників, зокрема виду податкового правопорушення, суб'єкта його скоєння та підстав, за якими контролюючий орган визначає суму податкового зобов'язання [185, с. 227].

О. В. Гуров, визнаючи фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, вказує на головну її особливість, яка полягає в тому, що, крім штрафних санкцій, вона передбачає і правовідновлювальні санкції, які стимулюють виконання фізичними та юридичними особами обов'язків, передбачених фінансовим (податковим) законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі в результаті їхньої протиправної поведінки, що є одним із факторів при визначенні розмірів фінансових санкцій [186, с. 376].

Такою правовідновлювальною санкцією є пеня, яку законодавець, відповідно до норм ПК України, визначає як суму коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

За В. Т. Білоусом, принципова відмінність між штрафом і пенею полягає у тому, що підставою для застосування штрафу є вчинення податкового правопорушення, тоді як застосування пені формально не пов'язано з правопорушенням, хоча її нарахування є наслідком порушення податкового законодавства [187, с. 73].

Перелік податкових правопорушень загалом передбачено в Главі 11 «Відповідальність» ПК України. Варто зазначити, що в науковій доктрині на сьогодні існує ряд підходів до класифікації податкових правопорушень.

Зокрема, З. М. Будько за критерієм видового об'єкта виділяє такі групи податкових правопорушень як:

- 1) правопорушення, пов'язані з порядком обліку платників податків та відповідно поданням податкової звітності;
- 2) правопорушення, пов'язані з обчисленням, сплатою, утриманням та перерахуванням податків і зборів;
- 3) правопорушення, пов'язані з невиконанням рішень податкових органів;
- 4) правопорушення прав і законних інтересів платників податків [188, с. 10].

Аналіз закріплених у ст. ст. 117-128¹ ПК України податкових правопорушень, дозволяє стверджувати, що законодавець прямо відносить податкових агентів до суб'єктів податкового правопорушення, передбаченого лише ст. 127 ПК України «Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати».

Зокрема, податковий агент у разі ненарахування, неутримання та/або несплати (неперерахування) податків податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків несе відповідальність у виді штрафу розміром 25% від суми податку, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету [26]. ПК України (ч. 2 та ч. 3 ст. 127) передбачає також кваліфікуючі та особливо кваліфікуючі ознаки вказаного податкового правопорушення. Так, якщо податковий агент вчиняє такі дії повторно протягом 1095 днів розмір штрафу становитиме вже не 25%, а 50% та якщо такі дії вчиненні податковим агентом втретє протягом 1095 днів – 75%.

Варто зазначити, що згідно з ПК України (п.п. 169.4.3 п. 169.4 ст. 169 ПК України) у роботодавця та/або податкового агента є право здійснювати перерахунок сум нарахованих доходів, утриманого податку за будь-який період та у будь-яких випадках для визначення правильності оподаткування, незалежно від того, чи має платник податку право на застосування податкової соціальної пільги.

Відповідно до вказаного у Листі ДФС України «Щодо застосування штрафу при самостійному виправленні помилок у ф. № 1-ДФ» від 13 листопада 2016 року визначено, що у разі самостійного виправлення податковим агентом помилки, що призвела до зменшення податкового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб та військового збору, то на суму несвоєчасно сплаченого податку нараховується не штраф, а лише пеня згідно зі ст. 129 ПК України.

Крім того, якщо податковий агент, який сплачує за платників податків податок на доходи фізичних осіб, а також військовий збір самостійно на основі здійсненого перерахунку, що проводився відповідно до п. 169.4 ст. 169 ПК України, виявляє помилки щодо нарахованого (перерахованого) військового збору та вносить відповідні зміни до податкового розрахунку за формою № 1-ДФ, до такого податкового агента застосовується відповідальність згідно з п. 119.2 ст. 119 ПК України, а саме накладення штрафу у розмірі 510 грн, оскільки перерахунок, передбачений п. 169.4 ст. 169 ПК України, проводиться виключно з метою визначення правильності оподаткування податком на доходи фізичних осіб [189]. Незважаючи на те, що законодавцем прямо передбачено відповідальність податкових агентів лише у ст. 127 ПК України, аналіз суб'єктного складу податкових правопорушень, закріплених у ст. ст. 117-126 ПК України, дозволяє зробити висновок, що є також інші податкові правопорушення, суб'єктом яких є податковий агент.

Зокрема, ст. 120 ПК України «Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності» передбачає відповідальність платників податків, а також осіб, зобов'язаних нараховувати і сплачувати податки, за неподання або несвоєчасне подання декларацій/розрахунків, іншої обов'язкової звітності до контролюючих органів [26]. При цьому до осіб, зобов'язаних

нараховувати і сплачувати податки, віднесено податкових агентів, про що свідчать їх обов'язки, визначені ПК України.

Слід звернути увагу також на ч. 1 ст. 123 ПК України «Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання». Відповідно до вказаної норми у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання замість осіб, які мали самостійно визначити розмір податкового зобов'язання, застосовуються штрафні санкції. А оскільки згідно з податковим законодавством податкові агенти є особами, які зобов'язані самостійно нараховувати суму податку, а потім утримувати, а також сплачувати такий податок за платників податків, їх можна вважати суб'єктами правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 123 ПК України.

Податковий агент є також суб'єктом податкового правопорушення, передбаченого ст. 126 ПК України «Порушення правил сплати (перерахування) податків» [26]. Оскільки податкові агенти зобов'язані перераховувати до бюджету утримані із заробітної плати працівників податки на доходи фізичних осіб на них поширюють свою дію передбачені ПК України правила сплати податків.

Зокрема, в ст. 126 ПК України мова йде про порушення строків сплати податків платниками податків, податковими агентами тощо. Відповідно розмір фінансової санкції як міра відповідальності за порушення правил сплати податків залежить від того, на скільки днів прострочено сплату податків. Наприклад, при затримці податковим агентом сплати податків на строк до 30 днів, він притягується до відповідальності у вигляді штрафу у розмірі 10% погашеної суми податкового боргу.

Для кращого розуміння відповідальності податкових агентів пропонуємо звернути увагу на Постанову колегії суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України від 22 березня 2016 року. Зокрема, судьями судової палати в адміністративних справах

Верховного Суду України в ході розгляду справи було встановлено, що у вересні 2013 року ТОВ дочірнього підприємства «Львівський облавтодор» відкритого акціонерного товариства «Державна акціонерна компанія «Автомобільні дороги України» звернулося до суду з позовом щодо визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення Державної податкової інспекції (далі – ДПІ) від 19 червня 2013 року № 0000111720, яким було визначено суму податкового зобов'язання щодо ПДФО: 3787,39 грн – основний платіж та 14149,40 грн – штраф.

Судом було встановлено, що ДПІ в ході проведення документальної планової виїзної перевірки товариства з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства за період з 1 січня по 31 грудня 2012 року склала акт від 6 червня 2013 року, яким було встановлено, що товариством було порушено ряд норм податкового законодавства, включаючи п. 127.1 ст. 127 ПК України. Зокрема, ДПІ дійшла висновку, що товариство порушило ст. 127 ПК України, оскільки прострочило сплату узгоджених податкових зобов'язань щодо податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) за листопад 2012 року.

У свою чергу, товариство на обґрунтування своїх позовних вимог вказувало на те, що ДПІ неправомірно застосувала до нього фінансові санкції, визначені ст. 127 ПК України, та зазначило, що ПДФО було утримано із нарахованої заробітної плати та перераховано у день її виплати. Товариство також вказало на те, що несвоєчасна виплата задекларованих та узгоджених податкових зобов'язань щодо сплати ПДФО виникла через затримку виплати заробітної плати. ПДФО перераховувався в той же день, коли і виплачувалась заробітна плата, а тому має місце лише несвоєчасне перерахування сум податку, відповідальність за яке передбачена ст. 126 ПК України, так як санкція ст. 127 ПК України застосовується у разі скоєння правопорушення, яке полягає у ненарахуванні, неутриманні та/або несплаті податків платником, у тому числі податковим агентом [190].

Варто зазначити, що вказана справа розглядалася декількома судами. Зокрема, Львівський окружний адміністративний суд за результатами розгляду задовольнив позов товариства; Львівський апеляційний адміністративний суд задовольнив позов частково; Вищий адміністративний суд залишив в силі постанову Львівського окружного адміністративного суду, і врешті-решт колегією суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного суду України було відмовлено у задоволенні заяви Золочівської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Львівській області.

Оскільки поряд із фінансовими санкціями до правопорушника можуть бути застосовані стягнення, передбачені адміністративним та кримінальним законодавством, доцільно розглянути також адміністративну і кримінальну відповідальність податкових агентів.

Р. Я. Заяць під адміністративною відповідальністю розуміє особливий вид юридичної відповідальності, що має публічний державно-обов'язковий характер та полягає в застосуванні органами адміністративної юрисдикції до осіб, що вчинили адміністративне правопорушення, адміністративних стягнень у порядку, встановленому нормами адміністративного права [191].

Відповідно до запропонованого науковцем визначення підставою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є вчинення адміністративного правопорушення. Згідно зі ст. 9 КУпАП адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія або бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність [167].

Варто зазначити, що вищевказане поняття адміністративної відповідальності має загальний характер, тоді як В. О. Іванцов підійшов до розуміння адміністративної відповідальності більш вузько і запропонував

визначення поняття «адміністративна відповідальність за правопорушення в галузі фінансів», під яким слід розуміти відповідальність, яка являє собою сукупність адміністративних правовідносин, які виникають у зв'язку із застосуванням до фізичних та юридичних осіб, які характеризуються виключно спеціальним становищем, що вчинили адміністративні правопорушення в зазначеній сфері, особливих адміністративних санкцій: заходів адміністративної відповідальності, які тягнуть для них обмеження матеріального характеру і накладаються уповноваженими на те суб'єктами протидії правопорушенням в галузі фінансів на підставах і в порядку, передбачених нормами адміністративного права [192].

Таким видом стягнення в межах адміністративної відповідальності є, зокрема, штраф. При цьому для уникнення ототожнення штрафу як санкції фінансової відповідальності та штрафу як виду стягнення в межах адміністративної відповідальності доцільно зазначати, що між ними є суттєві відмінності. Зокрема, М. І. Трипольська приходиться до висновку, що основними відмінностями фінансового штрафу та адміністративного штрафу є те, що:

1) адміністративний штраф застосовується органами, які мають адміністративно-юрисдикційні повноваження, а фінансовий штраф - спеціально уповноваженими органами державної влади: Національним банком України, Пенсійним фондом України, Державною фіскальною службою України та ін.;

2) підставою застосування адміністративного штрафу є адміністративне правопорушення, фінансового штрафу – фінансове правопорушення;

3) адміністративний штраф застосовується до фізичних осіб, фінансовий штраф як до фізичних, так і до юридичних осіб;

4) адміністративний штраф визначається в неоподатковуваних мінімумах доходів громадян, тоді як фінансовий в певній сумі або у відсотковому чи кратному співвідношенні до встановленої у законі міри;

5) адміністративні штрафи застосовуються в судовому та позасудовому порядку, фінансовий штраф - у позасудовому порядку;

б) розрізняються строки давності застосування адміністративного та фінансового штрафів, адміністративний штраф відповідно до ст. 38 КУпАП може бути накладений не пізніше ніж через два місяці після вчинення адміністративного правопорушення, а фінансовий штраф відповідно до ст. 114 ПК України - не пізніше ніж 1095 днів із дня вчинення податкового правопорушення [193, с. 110-111].

КУпАП (ст. 163-1-163-4, ст. 164-1, ч. 1, ч. 3 ст. 164-5, ч. 1, ч. 3 ст. 165-1) передбачено ряд правопорушень об'єктом яких є фінансові правовідносини, у тому числі податкові правовідносини. З огляду на вказане, податковий агент є суб'єктом адміністративної відповідальності за порушення, зазначене в ст. 163-4 КУпАП «Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи».

Сама назва статті 163-4 КУпАП свідчить про те, що об'єктом правопорушення є відносини у сфері оподаткування доходів фізичних осіб. У свою чергу, об'єктивна сторона вказаного адміністративного правопорушення полягає в:

а) неутриманні або неперерахуванні до бюджету сум ПДФО при виплаті фізичній особі доходів;

б) перерахуванні ПДФО за рахунок коштів підприємств, установ та організацій (окрім випадків, коли таке перерахування дозволено законом);

в) неповідомленні або несвоєчасному повідомленні державним податковим інспекціям за встановленою формою відомостей про доходи громадян [167].

Доцільно підкреслити, що податкових агентів не може бути притягнуто до адміністративної відповідальності за ст. 163-4 КУпАП у разі відсутності їх

вини. Отже, суб'єктивна сторона правопорушення передбаченого ст. 163-4 КУпАП, характеризується як умисною так і необережною формою вини.

Судова практика свідчить, що податкових агентів дійсно притягують до відповідальності за ст. 163-4 КУпАП. Зокрема, є Постанова Чугуївського районного суду Харківської області про притягнення до адміністративної відповідальності від 11 лютого 2015 року (справа № 636/4978/14-п), відповідно до якої було притягнуто директора ТОВ «ДАФ-С» – податкового агента до адміністративної відповідальності за ст. 163-4 КУпАП, зокрема накладено адміністративне стягнення – штраф у розмірі 51 грн.

Підставою для притягнення особи до відповідальності за вказаною статтею стало встановлення в ході перевірки ТОВ «ДАФ-С» 8 грудня 2014 року ведення податкового обліку з порушеннями встановленого порядку, а саме: ненадання до податкової інспекції податкового розрахунку про суми доходу, нарахованого на користь платників податків і сум утриманого з них податку за формою №1-ДФ за 3 квартал 2013 року, що є порушенням «б» п.176.2 ст.176 ПК України від 2 грудня 2010 року та п. 2.1 п. 2 Порядку заповнення подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого на користь платників податку і сум утриманого з них податку, чим порушено ч.1 ст.163-4 КУпАП [194].

Про адміністративну відповідальність податкових агентів за ст. 163-4 КУпАП свідчить також Постанова Свалявського районного суду про притягнення до адміністративної відповідальності від 25 травня 2015 року, відповідно до якої було притягнуто до відповідальності головного бухгалтера ТОВ «Курорт», який не подав податковий розрахунок сум, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків податку, сум утриманого з них податку (форми 1-ДФ) за 2 квартал 2013 року, чим порушив п.п. 49.18.2, п. 49.18 ст. 49 розділу II, п.176.2 ст. 176 ПК України.

Відповідно до постанови головний бухгалтер своїми діями вчинив адміністративне правопорушення, передбачене ч. 1 ст. 163-4 КУпАП, і як

наслідок було накладено адміністративне стягнення у вигляді штрафу – 85 грн. [195].

Доцільно також розглянути притягнення податкових агентів до адміністративної відповідальності за ст. 163-4 КУпАП на території Сумської області. Зокрема, не так давно (22 серпня 2017 року) була прийнята Постанова Ковпаківського районного суду про притягнення головного бухгалтера ТОВ «Виробниче підприємство Полісан» до адміністративної відповідальності за ст. 163-4 КУпАП на підставі скоєння ним адміністративного правопорушення, об'єктивна сторона якого полягала в неподанні, несвоєчасному поданні, поданні з помилками та недостовірними відомостями податкової звітності за Ф.1-ДФ за 1-4 квартали 2015 року та за 1-3 квартали 2016 року, чим порушено п.п. б п. 176.2 ст. 176 ПК України.

Сам факт вчинення правопорушення головним бухгалтером ТОВ «Виробниче підприємство Полісан» підтверджується протоколом про адміністративне правопорушення № 318 від 2 серпня 2017 року, актом № 56/28-10-50-16-06/32318370 від 2 серпня 2017 року про результати документальної планової виїзної перевірки ТОВ «Виробниче підприємство Полісан» з питання дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства за період з 14 січня 2014 року по 31 грудня 2016 року.

Найбільш цікавим є те, що за адміністративне правопорушення передбачене ст. 163-4 КУпАП, на головного бухгалтера ТОВ «Виробниче підприємство Полісан» було накладено адміністративне стягнення у виді штрафу у розмірі 34 грн. [196].

Варто зазначити, що такий низький розмір штрафу як виду стягнення притаманний загалом ст. 163-4 КУпАП, що на нашу думку, не є ефективним. Це пов'язано з тим, що для самих податкових агентів такий розмір стягнення не є чимось суттєвим. Навіть в самих вищевказаних постановках суду було зазначено, що особи, які притягались до адміністративної відповідальності, не є тими суб'єктами, відсутність яких вимагає перенесення судового

засідання. З одного боку це є позитивним та доцільним, враховуючи сам розмір стягнення за правопорушення, передбачене ст. 163-4 КУпАП, а також виходячи із кількості справ, які чекають свого розгляду в судах, але з іншого боку така відповідальність для податкових агентів не обмежує їх діяльності, вони не зазнають майнових обмежень. Як було зазначено, юридична відповідальність, різновидом якої є адміністративна відповідальність, полягає в накладенні на порушника обмежень фізичного, майнового та іншого характеру.

Таким чином, доцільно внести зміни до ст. 163-4 КУпАП, зокрема переглянути розмір стягнення, передбаченого вказаною статтею у напрямку його підвищення. Підвищення розміру стягнення, передбаченого ст. 163-4 КУпАП є необхідним для того, щоб попереджати вчинення таких правопорушень [197].

Податкові агенти є також суб'єктами правопорушень, передбачених ст. ст. 163-2 та 163-3 КУпАП. Згідно зі ст. 163-2 КУпАП, податкові агенти несуть відповідальність за таке діяння (дія або бездіяльність), як неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), а ст. 163-3 КУпАП передбачає відповідальність за невиконання законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів.

Небезпечність правопорушення, передбаченого ст. 163-2 КУпАП полягає в тому, що через неподання або несвоєчасне подання податковими агентами платіжних доручень на перерахування податків, зборів, інших платежів, які мають бути обов'язково сплачені до державного бюджету та відповідних цільових фондів, не надходять кошти, які в подальшому використовуються державою для виплати пенсій, соціальних допомог і т. д.

Враховуючи вказане, віднесення податкових агентів до суб'єктів відповідальності за ст. 163-2 КУпАП є цілком доцільним, хоча санкцією цієї статті також передбачений незначний розмір штрафу. Зокрема, якщо

правопорушення вчинено вперше, то воно тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб у розмірі від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. У разі ж вчинення правопорушення, передбаченого ст. 163-2 КУпАП, особою, яку протягом року вже було піддано адміністративному стягненню за це ж порушення, накладається штраф у розмірі від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Аналіз складу кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, передбачених КК України, дозволяє зробити висновок про те, що податкових агентів може бути притягнуто до кримінальної відповідальності за кримінальне правопорушення, визначене ст. 212 КК України, а саме «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів».

Так, Постановою Пленуму Верховного суду України № 15 «Про деякі питання застосування законодавства, про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» від 8 жовтня 2004 року визначено перелік суб'єктів кримінального правопорушення передбаченого ст. 212 КК України, зокрема визнано, що суб'єктом ухилення від сплати ПДФО має визнаватися податковий агент - фізична особа або працівник податкового агента - юридичної особи чи її філії, відділення або іншого відокремленого підрозділу, які незалежно від організаційно-правового статусу, способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати цей податок до бюджету від імені та за рахунок платника податків [198].

Розглядаючи склад кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, варто зазначити, що об'єктивна сторона вказаного кримінального правопорушення включає в себе такі обов'язкові ознаки як:

1) діяння (дія або бездіяльність) – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять до національної системи оподаткування;

2) суспільно-небезпечні наслідки, а саме фактичне ненадходження до бюджетів та цільових фондів держави суми коштів у значному розмірі, але якщо брати до уваги кваліфікуючі ознаки злочину, передбаченого ч. 2 та ч. 3 ст. 212 КК України, то мають місце суми коштів у великому та дуже великому розмірах;

3) звичайно, якщо є діяння та суспільно-небезпечні наслідки, то має обов'язково бути встановлений причинно-наслідковий зв'язок між діянням та наслідками.

КК України передбачено, що ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів вчиняється лише умисно. Відповідно суб'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 212 КК України, характеризується лише умисною формою вини.

К. С. Огороднік зазначає, що аналіз тенденцій розвитку нормативно-правового регулювання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків доводить, що майже з самого початку законодавець спрямовував цей процес у напрямку поступової криміналізації умисної форми вини особи при вчиненні несплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів [199, с. 140].

Для порівняння звернемо увагу на особливості законодавства Російської Федерації. Так, Ю. В. Морозов зазначає, що головним критерієм відмінності ухилення від сплати податків від інших податкових правопорушень є порушення податкового законодавства незалежно від того вчиняється це умисно чи ні. Таким чином, в РФ для притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків обов'язковим є лише встановлення факту порушення податкового законодавства [200, с. 24].

За ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів КК України передбачено покарання у виді штрафу від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або

позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років [201]. Але кримінальним законодавством також передбачено особливу підставу звільнення платників податків, податкових агентів, інших осіб, зобов'язаних сплачувати податки, збори та інші платежі від відповідальності за ст. 212 КК України.

Зокрема, кримінальним законодавством визначено, що якщо особа, яка вперше вчинила діяння, передбачене у ст. 212 КК України, сплатила всі податки, збори, інші обов'язкові платежі, відшкодувала шкоду завдану державі такою несплатою до притягнення до кримінальної відповідальності, то вона звільняється від кримінальної відповідальності [201]. Окрім цього, відповідно до ПК України податкового агента не може бути притягнуто до кримінальної відповідальності, якщо він діяв згідно з наданою йому у встановленому законодавством порядку податкової консультації.

Загалом особливістю адміністративної і кримінальної відповідальності є дискусійний характер питання про притягнення до відповідальності юридичних осіб. Оскільки найчастіше встановлення провини юридичних осіб відбувається через визначення наявності вини фізичних осіб (працівників, посадових осіб юридичної особи) і відповідно притягнення таких фізичних, а не юридичних осіб до відповідальності.

Зважаючи на дискусійність цього питання, в науковій доктрині є як прихильники так і противники визначення юридичної особи суб'єктом адміністративного і кримінального правопорушення. Зокрема, М. В. Удод і О. Г. Літус вважають доцільним притягнення юридичних осіб до відповідальності, виходячи з того, що на сьогодні діє дуже багато суб'єктів господарювання, організацій, установ, а нормативна база України дозволяє застосовувати до юридичних осіб заходи адміністративного впливу [202].

В. К. Гришук та О. Ф. Пасека, обґрунтовуючи свою позицію, звертають увагу на постійне зростання економічної злочинності в Україні, а також те, що більшість таких правопорушень припадає на сферу господарської

діяльності юридичних осіб, у зв'язку з чим через складність ідентифікації осіб, винних у кримінальному правопорушенні, існування інституту відповідальності юридичних осіб є просто необхідним [203]. Слід зазначити, що на сьогодні в КК України є Розділ XIV-1 «Заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб», яким передбачено, що юридична особа може бути суб'єктом наступних кримінальних правопорушень: «Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом» (ст. 209 КК України); «Використання коштів, здобутих від незаконного обігу наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів, прекурсорів, отруйних чи сильнодіючих речовин, або отруйних чи сильнодіючих лікарських засобів» (ст. 306 КК України), «Підкуп службової особи юридичної особи приватного права незалежно від організаційно-правової форми» (ч. ч. 1, 2 ст. 368³ КК України); «Підкуп особи, яка надає публічні послуги» (ч. ч. 1, 2 ст. 368⁴ КК України); «Пропозиція, обіцянка або надання неправомірної вигоди службовій особі» (ст. 369 КК України), «Зловживання впливом» (ст. 369² КК України) [201]. Окрім того юридичні особи є суб'єктами відповідальності у так званих терористичних злочинах передбачених ст. ст. 258-258⁵ КК України.

З огляду на викладене, законодавець не відносить юридичну особу до суб'єктів відповідальності за ст. 212 КК України. Відповідно лише фізична особа, яка є податковим агентом сама по собі або фізична особа, яка є посадовою особою, працівником юридичної особи податкового агента може бути притягнена до відповідальності за ст. 212 КК України.

Розглядаючи питання притягнення юридичної особи до кримінальної відповідальності саме за правопорушення у сфері сплати податків, неможливо оминути досить цікавий досвід США, який в майбутньому може успішно бути впроваджений в Україні.

Зокрема, у США відповідальність за податкові злочини, пов'язані з діяльністю юридичних осіб, має особливості порівняно з відповідальністю

фізичних осіб. Дуже часто в кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків, де посадова особа підприємства є обвинуваченим, в ході розгляду кримінальної справи вивчається як податковий статус юридичної особи (в США їх прийнято іменувати корпорації), так і індивідуальний статус обвинуваченої посадової особи з метою встановлення, в чийх інтересах діяла така особа.

Зазвичай при ухиленні юридичної особи від сплати податків, дохід юридичної особи приховується від оподаткування в особистих інтересах того, у кого є можливість здійснювати подібні операції. Однак кримінально-правові санкції можуть бути також застосовані до посадової особи юридичної особи незалежно від того, чи була вона особисто зацікавлена в даному правопорушенні. Якщо ж все-таки юридичну особу визнають винною у скоєнні злочину, то її посадові особи і директор обвинувачуються у злочинній змові [204, с. 858].

Отже, законодавство США виходить з взаємної відповідальності як посадових осіб та директора юридичної особи, так і самої юридичної особи, що на нашу думку є досить прогресивним з погляду розвитку законодавства, оскільки за таких умов складно перекласти вину на невинну особу або ж помилково притягнути невинну особу до відповідальності за податкові злочини, у тому числі ухилення від сплати податків.

Розглядаючи адміністративну відповідальність юридичних осіб, варто зазначити, що у своїх наукових дослідженнях цьому питанню значну увагу приділяли такі відомі вчені-адміністративісти: В. Б. Авер'янов, Ю. П. Битяк, І. П. Голосніченко, Є. В. Додін, В. В. Зуй, В. К. Колпаков, Т. О. Коломоєць, Д. М. Лук'янець та інші. Разом з тим, особливо актуальним є саме адміністративна відповідальність юридичних осіб за порушення податкового законодавства.

Зокрема, В. В. Польшиков зазначає, що у вітчизняній правозастосовній практиці адміністративна відповідальність юридичних осіб існувала завжди,

про що свідчить проведений науковцем фундаментальний аналіз різних етапів становлення та розвитку радянського адміністративного права й адміністративного процесу [205].

Розглядаючи норми КУпАП, які передбачають адміністративні стягнення, дійсно можна зробити висновок, що юридичні особи є суб'єктами адміністративної відповідальності. Зокрема, відповідно до ст. 27 КУпАП штраф є грошовим стягненням, яке накладається на громадян, посадових і юридичних осіб за вчинення ними адміністративних правопорушень [167]. Але розглянувши всі види стягнень, передбачених КУпАП, можна також стверджувати, що штраф є єдиним адміністративним стягненням, яке може бути застосовано до юридичної особи як суб'єкта адміністративної відповідальності.

Окрім того, зміст правопорушення, передбаченого ст. 163⁴ КУпАП, суб'єктом якого є податковий агент, свідчить про те, що відповідальність за дії чи бездіяльність, визначені гіпотезою цієї норми, несуть фізичні особи-підприємці та посадові особи юридичних осіб. А отже, визначення провини юридичної особи здійснюється через встановлення факту наявності вини фізичних осіб, які є її посадовими особами.

Відповідно суб'єктами кримінальної та адміністративної відповідальності є фізичні особи-підприємці як податкові агенти та посадові особи юридичної особи, яка також є податковим агентом.

Розглянувши інститут юридичної відповідальності, зокрема поняття юридичної відповідальності, особливості юридичної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, можна стверджувати, що до основних видів відповідальності податкових агентів належить фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність про, що свідчать норми національного законодавства.

Висновки до розділу 2

1. Під фінансово-правовим статусом податкового агента пропонується розуміти визначене нормами становище податкового агента як суб'єкта фінансового права, яке характеризує межі та прояви його правосуб'єктності у сфері фінансових правовідносин, що знаходить свій вияв у здатності податкового агента бути носієм і здійснювати права та обов'язки у сфері фінансової діяльності, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у вказаній сфері.

Структуру фінансово-правового статусу податкового агента визначено як комплекс взаємопов'язаних елементів, до яких належать, зокрема: 1) принципи діяльності податкового агента; 2) законний інтерес у діяльності податкового агента; 3) права та обов'язки податкового агента; 4) гарантії діяльності податкового агента; 5) відповідальність податкового агента.

2. Права та обов'язки є центральним елементом фінансово-правового статусу податкового агента. Аналіз прав та обов'язків платників податків і податкових агентів дозволяє зробити висновок, що права та обов'язки податкових агентів через специфіку їх діяльності є відмінними від прав та обов'язків платників податків.

Обов'язки податкових агентів запропоновано класифікувати на: 1) обов'язки зі сплати податків, які включають в себе обов'язки щодо нарахування, утримання та сплати податків від імені та за рахунок платника податків; 2) обов'язки щодо ведення та подання податкової звітності; 3) інформаційні обов'язки; 4) обов'язки, які виникають по відношенню до посадових осіб контролюючого органу, зокрема під час проведення останніми податкових перевірок, на підставах та у порядку передбачених національним законодавством.

Права податкового агента також класифіковано на: 1) інформаційні права; 2) права зі сплати податків, обліку та звітності; 3) права, які

виникають в ході проведення перевірки контролюючими органами; 4) права щодо захисту своїх порушених прав та законних інтересів.

У зв'язку із розпорошеністю норм, які визначають права та обов'язки податкового агента по змісту ПК України, а також недоцільністю ототожнення прав та обов'язків податкового агента з правами та обов'язками платника податків пропонується передбачити у ПК України ст. 18¹ «Права та обов'язки податкового агента».

3. До основних видів відповідальності податкових агентів належить фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність.

Перелік податкових правопорушень передбачених ПК України прямо визначає податкового агента суб'єктом податкового правопорушення лише за ст. 127 ПК України, хоча аналіз суб'єктного складу податкових правопорушень передбачених іншими статтями ПК України України дозволяє віднести податкового агента також до суб'єктів правопорушень передбачених ч. 1 ст. 123 та ст. 126 ПК України.

Адміністративна та кримінальна відповідальність, якщо є відповідні юридичні та фактичні підстави, настає для податкових агентів незалежно від застосування до них передбачених ПК України фінансових санкцій. Судова практика свідчить про те, що податкові агенти досить часто є суб'єктом адміністративної відповідальності передбаченої ст. 163-4 КУпАП, хоча санкція визначена цією статтею, має недостатній розмір для того, щоб бути певним майновим обмеженням для податкового агента як правопорушника. Норми КУпАП дозволяють також віднести податкового агента до суб'єктів правопорушень передбачених ст. 163-2 та ст. 163-3 КУпАП.

Кримінальна відповідальність податкового агента є найтяжчим видом юридичної відповідальності і для податкового агента вона настає за порушення законодавства про сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів, зокрема у разі скоєння кримінального правопорушення передбаченого ст. 212 КК України «Ухилення від сплати податків, зборів,

інших обов'язкових платежів». При цьому таке ухилення може бути здійснене податковим агентом лише умисно, оскільки умисна форма вина є обов'язковою ознакою складу кримінального правопорушення передбаченого ст. 212 КК України. Аналіз судової практики свідчить про те, що податкові агенти не притягувалися до кримінальної відповідальності у 2014-2017 роках.

Аналіз норм адміністративного і кримінального законодавства, які визначають відповідальність податкового агента дозволяють зробити висновок, що суб'єктами правопорушень передбачених КК України і КУпАП є лише фізичні особи, хоча законодавцем визначено можливість притягнути юридичних осіб як до адміністративної так і до кримінальної відповідальності.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПОДАТКОВОГО АГЕНТА ЯК СУБ'ЄКТА ФІНАНСОВОГО ПРАВА

3.1. Взаємодія між податковим агентом та Державною фіскальною службою України

Діяльність податкових агентів як суб'єктів податкових правовідносин неможлива без взаємодії з органами ДФС України. Це пов'язано з тим, що діяльність податкових агентів вже сама по собі спрямована на спрощення процедури адміністрування податків, які сплачуються безпосередньо у джерела виплати.

Сам термін «взаємодія» у загальному розумінні являє собою сумісну дію кількох об'єктів або суб'єктів, за якої результат дії одного з них впливає на інші, що змінює їх динамічну поведінку.

Варто зазначити, що питанню взаємодії податкового агента та органів ДФС України у своїх дослідженнях науковці не приділяли належної уваги. В той же час взаємодія платника податків та органів ДФС України була об'єктом наукових досліджень таких науковців, як А. А. Славкової [206, с. 119-131], Н. І. Рубан [207], Т. М. Єгорової, Т. В. Василькової, Ю. С. Махиніча [208], О. Ю. Тімарцев [209] тощо.

Але вищевказаними науковцями було досліджено виключно взаємодію великих платників податків та органів ДФС України, що свідчить про актуальність та доцільність подальших наукових досліджень питання взаємодії між такими суб'єктами податкових правовідносин, як платник податків, податковий агент, органи ДФС України.

Дослідження взаємодії податкових агентів з органами ДФС України не можливе без вивчення питання взаємодії між платником податків і такими органами. Оскільки, як було зазначено у п. 1.2 дисертаційного дослідження,

правовий статус податкового агента характеризується подвійністю. Зокрема, юридична особа є одночасно платником податків і зборів, передбачених ПК України і митним законодавством, а також податковим агентом щодо сплати податків від імені та за рахунок платників податків, наприклад працівників (найманих осіб) такої юридичної особи.

На сьогодні Україна активно переймає досвід зарубіжних держав щодо переходу від вертикальної до горизонтальної взаємодії між платниками податків та органами ДФС України. Загалом концепція «розширеної взаємодії» була ініційована такими державами, як Нідерланди, Ірландія та Великобританія. Зазначена концепція виділяє три важливі механізми розширеної взаємодії між платниками податків та контролюючими органами, а саме:

- 1) односторонній припис податкової адміністрації, що включає процес зміцнення відносин і його наслідки у разі співпраці або відмови від неї;
- 2) декларація про взаємодію податкової адміністрації, платника податків, податкових посередників, яка визначає їх наміри співпрацювати, механізми взаємодії, наслідки неспроможності виконання взятих зобов'язань;
- 3) угода між податковою адміністрацією і конкретним платником податків, призначена для задоволення їх потреб [210].

Л. Г. Олейнікова досить доцільно звертає увагу, що важливість партнерських відносин між платником податків та органами ДФС України полягає в тому, що без них неможливе добровільне виконання податкового зобов'язання. При цьому до змісту партнерських відносин між платником податків та органами ДФС України науковець відносить: отримання об'єктивної оцінки роботи органів податкової служби від платників податків; виявлення, обговорення і взаємоприйнятне вирішення проблемних питань в оподаткуванні; спільний пошук шляхів удосконалення податкової системи і практики адміністрування платежів; надання інформаційної підтримки

платникам податків; зменшення витрат на адміністрування справляння податків як державними органами, так і платниками податків [211].

Ю. С. Махиніч вважає, що найвищим показником взаємодії платників податків та контролюючих органів є високий рівень довіри, який обумовлює співпрацю між ними як партнерів для досягнення спільної мети. Саме у цьому, на думку науковця, спостерігається консенсус публічних та приватних інтересів. При чому результати задовольняють обидві сторони [208].

Така взаємодія характеризується публічністю та прозорістю, простотою та швидкістю процедур податкового адміністрування, високим рівнем виконання доведених індикативних показників, довірою та добросовісністю під час взаємодії, деактуалізацією судового порядку вирішення спорів, стабільністю та прогнозованістю податкових показників, високою дієвістю служб внутрішнього аудиту, глибоким розумінням сутності бізнес-процесів платників, забезпеченням загальної транспарентності бізнесу, низьким рівнем втручання у фінансово-господарську діяльність платників податків.

Але О. Дроговоз та В. Дубровський ще у 2015 році звертали увагу на те, що в Україні основними проблемами діяльності ДФС України є відсутність довіри бізнесу до влади, що обумовлена спротивом старої корумпованої системи реформам, розбіжностям між деклараціями і фактичними діями, збереженням старої системи взаємовідносин між контролюючими органами та платниками податків. Відповідно можна зробити висновок, що на сьогодні Україна в особі органів ДФС України лише робить перші кроки до взаємодії з платниками податків на партнерських засадах [212, с. 10].

Так, органи ДФС України лише починають проявляти ініціативу з метою налагодження відносин з платниками податків та податковими агентами. Про це свідчить Угода про інформаційне співробітництво щодо надання послуг зі сплати податків, зборів, єдиного внеску на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 24 березня 2015 року [213], відповідно до якої ДФС України пропонує комерційним банкам, а також сервіс-провайдерам здійснювати інформаційне співробітництво в частині надання можливості фізичним особам сплачувати податки, збори та єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за допомогою сучасних дистанційних засобів.

Не менш важливим прикладом перших кроків на шляху до партнерських відносин між платниками податків, податковими агентами та органами ДФС України є Меморандум про партнерство та співробітництво між Всеукраїнською громадською організацією «Асоціація платників податків України» та Державною фіскальною службою України від 29 червня 2017 року [214]. Безпосередньо цим документом передбачено, що платники податків та ДФС України докладають усіх зусиль для забезпечення захисту законних прав та інтересів платників у економічній, правовій, соціальній та інших сферах їх діяльності, сприяють створенню в Україні умов для пріоритетного розвитку національного підприємництва, державності, культури, міжнародних зв'язків, розвитку партнерських відносин між владою і бізнесом, а також підвищенню соціальної відповідальності платників податків.

Враховуючи те, що партнерство між платниками податків та контролюючими органами перебуває лише на початку свого становлення, доцільно зазначити, що ПК України прямо передбачає право платника податків самостійно обирати спосіб взаємодії з контролюючим органом в електронній формі через електронний кабінет, якщо інше не встановлено ПК України. Загалом електронний кабінет платника податків є відносно новою системою взаємодії платника податків з органами ДФС України. Зазначене підтверджується тим, що платник податків може реалізовувати через електронний кабінет надані йому права і покладені на нього обов'язки.

Зокрема, платник податків через електронний кабінет може виконати свій обов'язок щодо подання податкової декларації.

На відміну від платника податків податковий агент подає не податкову декларацію, а податковий розрахунок за формою 1-ДФ. Відповідно до Порядку заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 1 січня 2015 року податковий розрахунок являє собою документ, який свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку. Цим же порядком передбачено, що податковий агент може подати податковий розрахунок до контролюючих органів одним із наступних способів:

- 1) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо використання електронного цифрового підпису відповідальної особи податкового агента у порядку, визначеному законодавством;
- 2) на паперовому носії разом з електронною формою на електронному носії інформації;
- 3) на паперовому носії, якщо кількість рядків у податковому розрахунку не перевищує десяти [65].

Таким чином, податковий агент, як і платник податків, взаємодіє з органами ДФС України, використовуючи можливості засобів електронного зв'язку. При цьому подання податкового розрахунку за формою 1-ДФ з використанням засобів електронного зв'язку є значно простішим і швидшим, ніж подання такого розрахунку у письмовій формі безпосередньо до органів ДФС України. Окрім вказаного, варто зазначити також, що подання податковими агентами податкового розрахунку через електронні засоби зв'язку прискорює та спрощує процес формування звітності органами ДФС України.

У зв'язку з чим можна стверджувати про зацікавленість безпосередньо органів ДФС України у взаємодії з платниками податків, податковими агентами саме в електронній формі.

А. В. Діденко відносить електронну форму до однієї із форм взаємодії органів державної влади із громадою поряд із безпосередньою взаємодією та взаємодією через пошту [215, с. 42).

Електронна форма взаємодії між органами державної влади і громадою стала результатом досягнення мети Закону України «Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки» від 9 січня 2007 року [216]. Цим нормативно-правовим актом, зокрема, було передбачено основні стратегічні цілі розвитку інформаційного суспільства в Україні, серед яких використання інформаційно-комп'ютерних технологій для вдосконалення державного управління, відносин між державою і громадянами, становлення електронних форм взаємодії між органами державної влади та органами місцевого самоврядування і фізичними та юридичними особами.

Таким чином, електронна форма взаємодії між податковим агентом та органами ДФС України на сьогодні цілком відповідає умовам розвитку суспільства як інформаційного, впровадженню новітніх технологій в усі сфери життєдіяльності суспільства та держави з метою спрощення процесів адміністрування податків та комунікації владних суб'єктів з податковими агентами.

Доцільно зазначити, що податкові агенти, подаючи податковий розрахунок за формою 1-ДФ, не лише виконують свій обов'язок щодо подання податкової звітності, але й забезпечують органи ДФС України інформацією, необхідною для здійснення їх безпосередньої діяльності.

Зокрема, Л. О. Матвейчук зазначає, що основу державного управління оподаткуванням складає податкова інформація та результати її обробки

(пошук, збирання, накопичення, зберігання, аналіз, захист та оприлюднення) [217, с. 60].

Сам ПК України безпосередньо не визначає поняття «податкова інформація», але відсилає нас до Закону України «Про інформацію» від 2 жовтня 1992 року. Виходячи з норм вказаного нормативно-правового акту, законодавець під податковою інформацією розуміє 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 ПК України [103].

До інформації, яка необхідна контролюючим органам для виконання ними своїх завдань та функцій, відповідно до п. 72.1 ст. 72 ПК України є, зокрема, інформація, що надійшла від платників податків та податкових агентів:

- що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, звітах про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, інших звітних документах;

- що міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, що міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронній формі, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів;

- про фінансово-господарські операції платників податків;

- про застосування реєстраторів розрахункових операцій тощо [26].

Таким чином, інформація, яка надається податковими агентами контролюючим органам є досить важливою для інформаційно-аналітичного

забезпечення їх діяльності. При цьому таку інформацію контролюючі органи отримують безпосередньо із податкових розрахунків за формою 1-ДФ, що подаються податковими агентами.

Після одержання декларацій, податкових розрахунків та інших звітних документів, які в сукупності формують певну базу даних, органи ДФС України здійснюють їх перевірку і у разі виявлення фактів, які свідчать про порушення платником податків законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи надсилає платнику податків, податковому агенту запит щодо надання такої інформації із дотриманням вимог п. 73.3 ст. 73 ПК України. Про це безпосередньо зазначено у Листі ДФС України від 19 жовтня 2016 року № 22561/6/99-99-14-03-03-15 [218].

Варто зазначити, що, окрім ПК України, право органів ДФС України звернутися із запитом до платника податків, податкового агента з метою отримання необхідної для їх діяльності інформації передбачено також Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом» від 27 грудня 2010 року. Вказаним Порядком, зокрема, закріплено право органу ДФС України звернутися до суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про подання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на органи державної податкової служби (на сьогодні органи ДФС України) функцій, завдань та документального підтвердження такої інформації.

Письмовий запит органу ДФС України щодо отримання податкової інформації від платника податків, податкового агента чи інших суб'єктів інформаційних відносин оформляється на бланку органу державної податкової служби (на сьогодні ДФС України) та підписується керівником (заступником керівника) зазначеного органу. А у самому запиті зазначаються:

- 1) посилання на норми закону, відповідно до яких орган державної податкової служби має право на отримання такої інформації;
- 2) підстави для надіслання запиту;
- 3) опис інформації, що запитується, а в разі потреби перелік документів, що її підтверджують [219].

При цьому ПК України на платників податків, податкових агентів та інших суб'єктів інформаційних відносин прямо покладається обов'язок надавати інформацію, щодо якої подано запит. Але є також підстави для відмови суб'єктом інформаційних відносин, до якого звернулися із відповідним запитом, у наданні інформації. Такою підставою є зокрема, неналежне оформлення запиту щодо надання інформації, відсутність необхідних реквізитів, підстав для надання такої інформації тощо.

Взаємодія між платниками податків або податковими агентами та органами ДФС України знаходить своє відображення також у праві платника податків, податкового агента звернутися до органів ДФС України із запитом щодо отримання інформації, яка їм необхідна або цікава. Вказане право платник податків та податковий агент реалізують, зокрема, в межах Закону України «Про доступ до публічної інформації» від 13 січня 2011 року.

Вказаним нормативно-правовим актом, зокрема ст. 5, передбачено, що доступ усіх без винятку суб'єктів інформаційних відносин забезпечується шляхом:

- 1) систематичного та оперативного оприлюднення інформації: в офіційних друкованих виданнях; на офіційних веб-сайтах у мережі Інтернет; на єдиному державному веб-порталі відкритих даних; на інформаційних стендах; будь-яким іншим способом;
- 2) надання інформації за запитами на інформацію [220].

Що стосується систематичного та оперативного оприлюднення інформації, то слід зазначити, що органи ДФС України розміщують всю актуальну інформацію у сфері оподаткування на інформаційних стендах у

приміщеннях органів ДФС України, окрім цього, висвітлюють інформацію, яку необхідно донести до платника податків, податкового агента на офіційному веб-сайті ДФС України, а також через засоби масової інформації.

Така діяльність загалом цілком залежить від відповідальних підрозділів органів ДФС України, тоді як отримання інформації через подання запиту потребує певних дій з боку платника податків, податкового агента, які зацікавлені у одержанні певної інформації від органів ДФС України.

Запит, який платник податків або податковий агент подає до органів ДФС України, має також відповідати певним вимогам. Саме про це йдеться в ст. 19 Закону України «Про доступ до публічної інформації». Законодавцем визначено, що письмовий запит подається в довільній формі, але має обов'язково містити наступні елементи:

- 1) ім'я (найменування) запитувача, поштову адресу або адресу електронної пошти, а також номер засобу зв'язку, якщо такий є;
- 2) загальний опис інформації або вид, назву, реквізити чи зміст документа, щодо якого зроблено запит, якщо запитувачу це відомо;
- 3) підпис і дату за умови подання запиту в письмовій формі [220].

Після подання платником податків, податковим агентом запиту, в органах ДФС України розпочинається багато процесів, які безпосередньо пов'язані із прийняттям, реєстрацією такого запиту, формуванням та надсиланням відповіді на запит тощо. Загалом вся діяльність органів ДФС України у цьому напрямку регламентується Типовим порядком організації роботи та взаємодії між структурними підрозділами органів Державної фіскальної служби при розгляді запитів на отримання публічної інформації, який затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20 листопада 2014 року [221].

Отримати необхідну інформацію платники податків, податкові агенти можуть, безпосередньо звернувшись до Центру обслуговування платників податків. Примірним положенням про Центр обслуговування платників

податків, затвердженого наказом ДФС України № 458 від 20 травня 2016 року, передбачено, що такі центри створюються в органах ДФС України з метою виконання вимог Закону України «Про адміністративні послуги» № 5203-VI від 6 вересня 2012 року та надання послуг і сервісів фізичним та юридичним особам, які звертаються за отриманням таких послуг [222]. Серед переліку послуг, які такий центр надає є, зокрема, усні консультації та доступ для роботи запитувачів із документами, що містять публічну інформацію.

Відповідно, Центр обслуговування платників податків сприяє інформаційній взаємодії між платниками податків або податковими агентами та органами ДФС України.

Таким чином, інформаційна взаємодія є одним із видів взаємодії між платниками податків або податковими агентами та органами ДФС України. При цьому в такій взаємодії зацікавлені всі вказані суб'єкти. Зокрема, органи ДФС України отримують інформацію, яка має важливе значення для інформаційно-аналітичного забезпечення їх діяльності, а платники податків та податкові агенти отримують інформацію, яка забезпечує реалізацію ними своїх прав та виконання покладених на них законодавством обов'язків.

На нашу думку, така взаємодія на достатньому рівні регламентована законодавством, а також враховує потреби інформаційного суспільства та новітні технології, що значно спрощує процес як адміністрування податків та зборів, так і одержання необхідної для суб'єкта інформаційних відносин інформації тощо.

Як уже нами було зазначено, органи ДФС України на підставі отриманих податкових декларацій, податкових розрахунків, інших звітних документів формують бази даних. А для з'ясування достовірності даних, отриманих від платників податків, податкових агентів, які включені у таку базу, посадові особи органів ДФС України, проводять податкові перевірки. У свою чергу відносини, які виникають між платником податків або

податковим агентом та органом ДФС України можна вважати взаємодією між вказаними суб'єктами.

Під податковою перевіркою В. М. Сердюк пропонує розуміти спосіб здійснення контролю органами державної податкової служби за правильністю нарахування, своєчасності та повноти сплати податків і зборів, а також дотриманням законодавства з питань проведення розрахункових операцій, патентування, ліцензування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [223].

Звичайно, що на сьогодні замість органів державної податкової служби функціонують органи ДФС України, але це загалом не змінює поняття, сутність податкової перевірки, а також важливість її існування. На сьогодні податковим законодавством України передбачено проведення камеральних, документальних та фактичних перевірок.

Ю. О. Костенко стверджує, що камеральні податкові перевірки в механізмі податкового контролю займають одне з провідних місць з огляду на ряд причин. По-перше, це спрощений порядок їх організації та проведення порівняно з документальними перевірками. Посадові особи контролюючих органів мають право здійснювати камеральну перевірку без будь-якого спеціального рішення керівника органу або направлення на її проведення, згода та присутність платника податків під час такої перевірки не є обов'язковою. По-друге, камеральні перевірки є основним способом відбору з числа платників податків тих, діяльність яких потребує більш детального аналізу в процесі проведення документальних перевірок [224].

Порядок проведення камеральної перевірки визначено у ст. 76 ПК України. У Листі ДФС України від 16 лютого 2017 року зазначено, що камеральна перевірка уточнюючого розрахунку може бути проведена лише протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, - за днем їх фактичного подання (п. 76.3 ст. 76 ПК України) [225].

Документальні перевірки на відміну від камеральних можуть бути плановими, позаплановими, а також виїзними та невиїзними. На думку Д. А. Коваля, характер документальної перевірки залежно від місця її проведення, тобто виїзна чи невиїзна перевірка, визначає оперативність реагування посадовими особами контролюючого органу на ту ситуацію, яка поступово проявляється по ходу ознайомлення із документальними джерелами податкової інформації, визначає спектр доступних інструментів контролю. При цьому при виїзній документальній перевірці суттєвою є можливість фізичного недопуску посадових осіб контролюючого органу платником податку до проведення перевірки як засобу захисту від зловживань службовим становищем (якщо є всі підстави вважати, що перевірка проводиться незаконно). При невиїзній перевірці така можливість відсутня, оскільки вона проводиться в порядку повідомлення [226, с. 120].

Т. Г. Мисник підкреслює, що однією із найбільш охоплюючих серед документальних перевірок є документальна планова перевірка [227].

Планові документальні перевірки, з огляду на саму її назву, проводяться не довільно, а відповідно до затвердженого плану графіка, який формується відповідно до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затвердженого Міністерством фінансів України від 2 червня 2015 року. Відповідно до Розділу II вказаного порядку план-графік проведення планових документальних перевірок має наступну структуру:

Розділ I. Документальні планові перевірки платників податків - юридичних осіб.

Розділ II. Документальні планові перевірки фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів.

Розділ III. Документальні планові перевірки самозайнятих осіб.

Розділ IV. Документальні планові перевірки платників податків - юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності

сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Розділ IV вказаного порядку безпосередньо стосується податкового агента як суб'єкта податкових правовідносин, який нараховує, утримує, сплачує ПДФО від імені та за рахунок платника податків [128].

Розглядаючи взаємодію податкових агентів з органами ДФС України у рамках відносин, які виникають при проведенні останнім перевірок, варто зазначити, що в Україні існує також невіїзна позапланова електронна перевірка як різновид документальної перевірки. Вказане підтверджується затвердженням у 2015 році Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невіїзної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки [228].

О. В. Яковенко та В. А. Туржавський, досліджуючи питання правових засад здійснення електронних перевірок органами доходів і зборів, звертають увагу також на особливості проведення електронних перевірок. Зокрема, науковці вважають за доцільне відмітити такі суттєві відмінності таких перевірок від інших видів документальних перевірок:

1) електронна перевірка є добровільною і здійснюється на підставі заяви платника податку. Платник податків має право при бажанні здійснити електронну перевірку, але від нього не залежить рішення контролюючих органів про проведення інших документальних перевірок;

2) для здійснення електронної перевірки необхідно відповідати певним вимогам. Зокрема, мати низький рівень податкового ризику, при інших видах навпаки – перевіряються підприємства із середнім чи високим ступенем ризику;

3) документальним перевіркам підпадають усі суб'єкти господарської діяльності, електронні перевірки орієнтуються на перевірку платників податків, що використовують спрощену систему оподаткування, і

передбачається поетапне поширення на всі інші групи платників податків [229].

Третім видом податкових перевірок є фактична перевірка, яка являє собою перевірку, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника [230].

Така перевірка здійснюється органом ДФС України щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців відповідно до закону, ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) [231, с. 47].

Взаємодія податкового агента з органами ДФС України під час проведення податкових перевірок проявляється у їх взаємообумовлених правах та обов'язках.

Зокрема, як зазначають І. М. Васькович та М. М. Баран, планова документальна перевірка має бути обов'язково передбачена в плані-графіку проведення перевірок, податковий агент має бути повідомлений про проведення перевірки, а посадова особа органу ДФС України має обов'язково представити податковому агенту копію наказу про проведення перевірки та своє службове посвідчення [232]. Лише за дотримання вказаних умов проведення податкової перевірки є законним, а взаємодія між податковим агентом та органом ДФС України в особі посадової особи можливою.

У разі наявності законних підстав для проведення податкової перевірки, що належним чином підтверджується, податкові агенти сприяють

посадовим особам органів ДФС України у виконанні ними своїх службових обов'язків через виконання покладених на них обов'язків, зокрема:

- допускають 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 ПК України;

- не перешкоджають законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконують законні вимоги такої посадової особи;

- виконують законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписують акти (довідки) про проведення перевірки тощо.

Зазначеним обов'язкам податкового агента кореспондують відповідні права посадової особи органу ДФС України, яка проводить перевірку. Поряд з цим податковий агент також має ряд прав, які виникають саме у зв'язку з проведенням податкової перевірки.

Важливість взаємодії податкового агента з органами ДФС України під час проведення перевірок має важливе значення для своєчасного виявлення порушень законодавства та усунення їх податковим агентом самостійно до настання передбаченої національним законодавством відповідальності. Таким чином, законодавцем України враховано інтереси як податкового агента, так і органів ДФС України у сфері оподаткування. Взаємодія між податковим агентом та органами ДФС України у цьому напрямку також спрощує сам процес проведення податкової перевірки. Так, якщо податковий агент іде назустріч посадовій особі органу ДФС України, зокрема не перешкоджає їй у виконанні своїх обов'язків, сприяє їй, надаючи відповідні

документи процедура проведення перевірки є швидкою та необтяжливою для обох сторін.

Ми вже звертали увагу на те, що науковці досліджували питання взаємодії між органами ДФС України та великими платниками податків досить широко. Зокрема, В. О. Голубєва звертала увагу на те, що контролюючі органи пропонують саме великим платникам податків новий сервіс, який водночас є своєрідною формою взаємодії між вказаними суб'єктами - «горизонтальний моніторинг».

Горизонтальний моніторинг полягає у тому, що платник податків є активним учасником податкового контролю. Зокрема, він перед здійсненням операцій, пов'язаних з податковим ризиком, надає інформацію про них контролюючому органу, який, у свою чергу, її опрацьовує і надає платнику податків податкову консультацію. Перевагою такої форми взаємодії для платника податків є те, що контролюючий орган скорочує або взагалі не проводить документальні перевірки [233, с. 4].

Така форма взаємодії, як горизонтальний моніторинг, на нашу думку, може бути успішно реалізована не лише у відносинах між органами ДФС України та великими платниками податків. Але знову ж таки слід погодитися з В. О. Голубєвою, що реалізація такого моніторингу не можлива поки відсутнє належне правове врегулювання цього питання. Зокрема, на сьогодні законодавство України не оперує поняттям «горизонтальний моніторинг», що автоматично виключає регламентування на законодавчому рівні основних засад його здійснення.

Хоча, якщо брати за мету покращення взаємодії між платниками податків, податковими агентами та органами ДФС України, а також становлення партнерських відносин між ними, то законодавче врегулювання засад та особливостей горизонтального моніторингу може стати важливим кроком у досягненні такої мети, оскільки в будь-якому разі горизонтальний моніторинг задовольняє інтереси як платників податків, податкових агентів,

так і контролюючих органів. Більше того, слід підкреслити, що даний інститут вже давно відомий Австрії, Німеччині, Нідерландам та Словенії, а отже, Україна може використати їх модель моніторингу: по-перше, для створення пілотного проекту, який поєднає досвід зарубіжних держав та українські реалії і буде максимально відповідати потребам українських платників податків, податкових агентів, контролюючих органів; по-друге, для впровадження такого пілотного проекту на певний строк з метою зрозуміти наскільки він є дієвим і де потрібно його вдосконалити чи взагалі припинити; по-третє, у разі позитивної оцінки пілотного проекту, для внесення відповідних змін до податкового законодавства, зокрема ПК України щодо здійснення горизонтального моніторингу.

Відносини, які виникають між суб'єктами податкових правовідносин, у тому числі під час проведення податкових перевірок, іноді супроводжуються ситуаціями, коли посадові особи органів ДФС України допускають порушення ПК України, а також митного законодавства або їх рішення, дії, бездіяльність явно порушують права платника податків, податкового агента. У зв'язку з чим з метою захисту порушених прав платникам податків, податковим агентам законодавством надано право на подання скарги у адміністративному та судовому порядку.

Зокрема, пропонуємо звернути увагу на Постанову Харківського окружного адміністративного суду від 1 червня 2017 року. Доцільність розгляду цієї постанови підтверджується тим, що справа, яка розглядалася цим судом, безпосередньо стосується проведення податкової перевірки, а окрім цього вона є яскравим прикладом відсутності взаємодії, співпраці сторін податкового спору, що призвело до обов'язкової участі третьої сторони - суду, який і вирішив спір між ними.

Відповідно до вказаної постанови позивач звернувся до Харківського окружного адміністративного суду з адміністративним позовом, в якому просить суд визнати протиправним та скасувати рішення Головного

управління ДФС у Харківській області, яке оформлено наказом № 1766 від 28 квітня 2017 року щодо проведення документальної планової виїзної перевірки самозайнятої особи.

Позивач обґрунтовує свої вимоги відсутністю підстав для прийняття наказу про проведення перевірки. Хоча в наказі зазначено, що перевірка позивача призначена відповідно до плану-графіку на II квартал 2017 року, позивач вказує на те, що такий план-графік має бути оприлюднено на офіційному сайті ДФС України до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки. А оскільки на сайті ДФС України такої інформації немає, то вищевказаний наказ винесено всупереч положенням ПК України.

У свою чергу Головне управління ДФС у Харківській області як відповідач з поданим позовом не погодився та зазначив наступне. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 року запроваджено оприлюднення плану-графіка проведення документальних перевірок на офіційному веб-порталі ДФС України до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки (п. 77.1 ст. 77 ПК України). Але так як цей закон набрав чинності лише з 1 січня 2017 року, то перевірка була проведена у відповідності до Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» № 524 від 2 червня 2015 року.

Беручи до уваги обґрунтування позивача і відповідача та вивчивши відповідно норми національного законодавства, суд наголосив на тому, що відповідно до положень п. 75.1 ст. 75 ПК України, камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами виключно у випадках та у порядку, встановлених ПК України, а фактичні перевірки - цим ПК України та іншими законами України, контроль за дотриманням яких

покладено на контролюючі органи. Відповідно беручи за основу те, що наказ Міністерства фінансів України згідно з яким було складено план-графік проведення перевірки, не є актом законодавства, проведення перевірки контролюючим органом було неправомірним. Отже, Харківський окружний адміністративний суд повністю задовольнив вимоги позивача [234].

Вказана постанова суду, яка прийнята за результатом розгляду спору між платником податків і органом ДФС України, є досить вдалим прикладом оскарження платником податків рішення, дії чи бездіяльності контролюючого органу з метою захисту власних інтересів чи відновлення порушених прав.

Але зважаючи на те, що нами розглядається взаємодія між платниками податків, податковими агентами та органами ДФС України, то слід більшу увагу приділити саме поданню скарги на рішення, дії чи бездіяльність посадової особи органу ДФС України до контролюючого органу вищого рівня.

Є. А. Усенко звертає увагу на те, що під процедурою адміністративного оскарження рішень контролюючих органів слід розуміти процес розв'язання конфлікту, що виник між сторонами податкового правовідношення та долається самими сторонами без втручання третьої особи – суду. Сторонами при досудовому оскарженні рішень податкових органів виступають платник податків як зобов'язана сторона та контролюючий орган, уповноважений здійснювати функції щодо справляння податків [235, с. 78].

К. В. Мінаєва, розглядаючи питання оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів звертає увагу на переваги адміністративного оскарження. Зокрема, серед характерних ознак адміністративного оскарження, те що ця процедура є досить простою в порівнянні з судовою. Так, платнику податків достатньо лише подати скаргу в контролюючий орган і чекати на її вирішення. Також довірливим є спосіб викладення скарги, що полегшує та прискорює її подання,

не потребує спеціальних знань та витрат на звернення за правовою допомогою, а підстави для повернення скарги мінімальні. Цей спосіб також є швидким, а рішення набирає чинності негайно і підлягає безумовному виконанню податковим органом нижчого рівня. У той же час оскарження рішення, дії чи бездіяльності контролюючого органу є правом лише платника податків та податкового агента. Тоді як до суду за захистом своїх прав можуть звертатися як платники податків, податкові агенти, що оскаржують рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів, так і самі податкові органи, що реалізують свої повноваження, надані їм законодавством, в разі несумлінного ставлення платників податків до виконання своїх обов'язків [236, с. 485].

При цьому варто зазначити, що вирішення спору, який виник між податковим агентом та органом ДФС України неможливе без належної взаємодії між вказаними суб'єктами з метою вирішення всіх конфліктів без залучення суду як третьої незалежної сторони. Однак, на сьогодні, питання взаємодії між платниками податків або податковими агентами та органами ДФС України щодо досудового вирішення спору, який виник між ними, на жаль, є досить проблемним. На підтвердження вказаного особливу увагу доцільно звернути на позицію Ю. Дроговоза та В. Дубровського, які зазначають, що в судах з незадоволених на рівні адміністративного оскарження скарг платників податків приймається близько 70% рішень на користь таких платників [212], що свідчить про упереджене ставлення органів ДФС України до платників податків безпосередньо під час розгляду поданих ними відповідно до законодавства адміністративних скарг.

Окрім того, доцільно звернути увагу на статистику діяльності органів ДФС України, відповідно до якої протягом січня-серпня 2017 року до Головних управлінь ДФС надійшло 1833 первинних скарг на 2693 податкових повідомлень-рішень, за результатами розгляду скасовано повністю та частково 1103 податкових повідомлень-рішень на 377,5 млн.

гривень. Вказане вже свідчить не про неупереджене ставлення органів ДФС України до платників податків, а про порушення посадовими особами таких органів вимог законодавства при складенні податкових повідомлень-рішень [237].

Порядок подання платником податків, податковим агентом скарги на рішення, дії, бездіяльність органу ДФС України регламентовано Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» № 916 від 21 жовтня 2015 року [238]. Вказаним підзаконним актом загалом врегульовано процес подання та розгляду скарги, зокрема визначено підвідомчість, строк подання та вимоги до оформлення скарг, строк та порядок розгляду скарги, зміст рішення про результати розгляду скарги та його вручення. Окремо також виділено права особи, яка подала скаргу.

З метою встановлення партнерських відносин між платниками податків, податковими агентами та органами ДФС України, для покращення якості розгляду скарг, поданих платником податків або податковим агентом на рішення, дії чи бездіяльність контролюючого органу останнім, згідно зі змінами внесеними наказом Міністерства фінансів України № 849 від 28 вересня 2016 року до Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, надано право на розгляд таких скарг у відкритому засіданні.

Відповідно до внесених змін можна стверджувати, що розгляд скарг органами ДФС України вищого рівня набуває якісно нового характеру, оскільки, як відомо, відкритість судового процесу і процесу розгляду скарги завжди обумовлює внутрішню відповідальність у суддів та посадових осіб органів ДФС України, які розглядають судову справу чи скаргу перед суспільством.

Відповідно до відкритого розгляду скарги контролюючий орган має залучити:

- 1) уповноважених представників центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Міністерства фінансів України);
- 2) уповноважених представників центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну регуляторну політику (Державної регуляторної служби);
- 3) уповноваженого представника Ради бізнес-омбудсмена;
- 4) представників засобів масової інформації [238].

Однак незадовільний стан розгляду контролюючими органами поданих платниками податків, податковими агентами скарг на їх рішення, дії чи бездіяльність свідчить про неефективність існуючих адміністративних процедур та відсутність взаємодії між вказаним суб'єктами у напрямку вирішення конфліктів без залучення третьої сторони.

Саме тому В. М. Свириденко з метою налагодження партнерських відносин у сфері оподаткування, а також досягнення максимального балансу інтересів осіб як суб'єктів податкових правовідносин вважає доцільним запровадити процес переговорів в письмовій формі, де чітко і конкретно формулювати вимоги, домовленості та правові наслідки їх невиконання. Для впорядкування на практиці процедури переговорного процесу (співробітництва, посередництва) одна конфліктуюча сторона повинна вийти з пропозицією проведення переговорів до іншої сторони конфліктних податкових правовідносин [239, с. 87-88].

А. І. Берлач, В. В. Кондратюк, досліджуючи переговори як спосіб вирішення конфліктів, роблять висновок, що основною його перевагою є те, що в ході переговорів відбувається безпосередня взаємодія сторін. Саме під час такої взаємодії платник податків, податковий агент та контролюючий орган мають можливість максимально контролювати різні аспекти своєї

взаємодії. При цьому переговори дозволяють вказаним суб'єктам виробити угоду, яка б повністю задовольняла кожну зі сторін і дозволила уникнути тривалого судового розгляду [240].

Окрім переговорів як способу вирішення конфліктів між платниками податків, податковими агентами та контролюючими органами науковці, зокрема також розглядають можливість запровадження в Україні медіації.

Наказом Адміністрації Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації «Про затвердження Положення про надання безоплатної первинної правової допомоги в Адміністрації Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України» від 4 травня 2016 року визначено медіацію як діяльність професійних посередників, які спрямовують учасників юридичного спору до компромісу і врегулювання спору самостійно самими учасниками [241].

На думку Т. О. Голоядової, запровадження процедури медіації в Україні для вирішення податкових спорів – це позитивний крок до взаємодії та взаєморозуміння платників податків і контролюючих органів. Оскільки ефективно запровадження медіації допомогло б державі відновлювати довіру платника податку до державних фіскальних органів, а фіскальним органам вибудовувати партнерські відносини з платниками податків, швидко отримувати справедливі суми оподаткування до бюджету, а платниками податків – мати ефективний процес пошуку справедливого рішення на принципах паритетності сторін [242].

Інститут медіації у податкових правовідносинах давно відомий зарубіжним державам. Так, у Австралії, Новій Зеландії, Норвегії, Німеччині, США, Нідерландах, Великій Британії медіація є одним із альтернативних способів вирішення податкових спорів.

Зокрема, Податкове управління Австралії підтримує використання медіації як неформального, швидкого, а також економічно вигідного способу вирішення спорів.

Медіація в Апеляційному підрозділі Адміністративного апеляційного трибуналу, який розглядає податкові спори здійснюється сторонами добровільно. А інформація, надана при медіації, не може бути використана в подальших слуханнях, якщо сторони не домовляться про інше. За певних обставин платник податків може оскаржити заперечливе рішення податкового органу до Федерального суду, де медіація, відповідно, може бути використана в якості альтернативи судді. У будь-якому разі процес медіації спрямований на допомогу «сторонам виявити додаткові варіанти та укласти угоду, щоб вирішити свій спір». Медіаторами, як правило, є архіваріуси суду, але суд може передати справу будь-якому іншому адвокату для проведення медіації. Їх призначення, а також саме управління медіацією здійснюється незалежним органом (відділом медіації), що може бути окремим органом судової системи [243].

У 2000 році Німеччина також розпочала експеримент з упровадження медіації в судах, а у 2012 році було нарешті прийнято Закон «Про сприяння медіації та іншим методам врегулювання спорів». Вказаним законом було передбачено процедуру стандартної позасудової і судової медіації. Першим кроком такої процедури, відповідно до закону, є протест до інстанції, яка прийняла рішення, протягом одного місяця з моменту повідомлення. Дана інстанція намагається вирішити проблему в неофіційному порядку, відкрито обговорити справу з платником податків. При цьому близько 60-90% протестів вирішуються в ході такої дискусії. Якщо справа не вирішується, то інстанція, до якої було подано протест, направляє справу до апеляційної інстанції, що функціонує на тому ж рівні, що й інші підрозділи Податкової служби, і єдиною функцією якої, судячи з назви, є розгляд апеляційних скарг. А судовий розгляд можливий, тільки якщо платник податків вичерпав усі позасудові варіанти [244, с. 5].

У Нідерландах медіація застосовується, коли відносини податкового інспектора та платника податків натягнуті, між ними виникає непорозуміння,

яке може призвести до звернення сторони зі скаргою до суду. Медіаторами виступають співробітники податкових органів Нідерландів, хоча на практиці вони є повністю незалежними. Починаючи з квітня 2007 року, кожен суд може запропонувати сторонам можливість вирішення податкових спорів за допомогою медіації, якщо вони вже звернулися до суду. Окрім цього, медіація може бути застосована в ході аудиту, процедури опротестування, процедури оскарження.

Таким чином, медіація являє собою досить ефективний спосіб вирішення конфлікту, який виник між платником податків, податковим агентом та органом ДФС України на партнерських засадах та шляхом досягнення консенсусу, який у результаті задовольнятиме обидві сторони. А тому існування такого інституту в Україні могло б сприятливо вплинути на відносини між платниками податків, податковими агентами та органами ДФС України.

В. С. Балух зазначає, що в Україні вже був досвід впровадження інституту медіації при вирішенні адміністративних спорів. Зокрема, у 2009 році в якості експерименту у межах спільної програми Європейського Союзу та Ради Європи «Прозорість та ефективність судової системи України» у Вінницькому окружному адміністративному суді було запроваджено пілотний проект з медіації при вирішенні адміністративних спорів загалом. Результати проекту свідчать, що з червня 2010 року до жовтня 2011 року судді-медіатори Вінницького окружного адміністративного суду провели 31 процедуру медіації, з яких у 20 випадках було досягнуто позитивного результату та підписано відповідні угоди. З такої кількості процедур медіації лише 3 процедури відбулися з метою вирішення конфлікту, який виник між платником податків та органами Державної податкової служби [245, с. 32].

Однак, це був лише пілотний проект, тоді як на сьогодні інститут медіації у податкових спорах як такий відсутній, але навколо питання щодо його впровадження тривають дискусії.

Впровадження медіації в Україні для вирішення податкових спорів між платниками податків, податковими агентами та органами ДФС України, на думку Т. О. Голоядової, можливе без внесення відповідних змін до чинного законодавства. Зокрема, як альтернативний спосіб можна запровадити добровільну медіацію. Для цього, на думку науковця, достатньо лише видати ДФС України відомчий нормативний акт і створити відповідні медіаційні центри при кожному її територіальному органі, запросивши туди відомих фахівців, які користуються повагою бізнесу і державних структур, а також створити відкриті списки таких фахівців як медіаторів з можливістю сторін обирати їх на власний розсуд. Для цього лиш достатньо наказом голови ДФС України змінити процедури та регламенти адміністративного розгляду скарг фіскальними органами [242, с. 28].

На нашу думку, впровадження інституту медіації для вирішення податкових спорів як альтернативного способу усунення суперечностей між платниками податків чи податковими агентами та контролюючими органами саме на добровільній основі є більш доцільним, ніж створення такого інституту на засадах обов'язковості. Це пов'язано безпосередньо з тим, що взаємодія між вищевказаними суб'єктами має базуватися, у першу чергу, на їх бажанні вступати у відносини одим з одним, вирішувати конфлікти, які між ними виникають без залучення третьої сторони, у даному випадку це суд. Лише за таких умов між платником податків чи податковим агентом та органами ДФС України можуть існувати партнерські відносини.

Звичайно, що сама процедура медіації може бути врегульована на законному, а не підзаконному рівні, але вона має бути добровільною. Окрім цього цікавим є питання незалежності медіаторів, в будь-якому разі ними мають бути особи, які не мають ніякого відношення ні до платника податків чи податкового агента ні до органів ДФС України. Оскільки лише за дотримання таких умов можна забезпечити дійсно неупереджений розгляд спору, за якого у його сторін не буде сумнівів щодо незалежності медіатора.

Розглядаючи питання взаємодії між платниками податків або податковими агентами та органами ДФС України, слід звернути увагу на підхід Ю. В. Гаруста щодо визначення форм такої взаємодії.

В першу чергу науковець відносить до форм взаємодії вказаних суб'єктів інститут податкової консультації та наголошує на тому, що податкова консультація може бути як індивідуальна так і узагальнююча.

Окрім цього, Ю. В. Гаруст відносить до форм взаємодії між платниками податків та органів ДФС України громадські обговорення та прийняття спільних юридичних документів, в яких визначаються основоположні, засадничі аспекти організації їхньої співпраці та (або) заходи з метою її практичної реалізації. Не менш цікавим є також віднесення науковцем Громадської ради до форм, в межах яких відбувається взаємодія між платниками податків та органами ДФС України [246].

Однак, ми не підтримуємо вищевказану позицію. Зокрема, інститут податкових консультацій дійсно можна вважати формою взаємодії між платниками податків або податковими агентами та органами ДФС України, до яких звернулися такі особи за консультацією. В той же час віднесення громадських обговорень до форм взаємодії саме між платниками податків або податковими агентами та органами ДФС України є досить сумнівним. Це пов'язано з тим, що в громадських обговореннях можуть брати участь особи, які досягли 18-річного віку, це можуть бути студенти, непрацевлаштована молодь, пенсіонери тощо, які загалом не є платниками податків чи податковими агентами, але мають бажання взяти участь у обговоренні проектів законів тощо. Вказані особи є представниками громадськості, а тому громадські обговорення є швидше формою взаємодії між громадськістю та органами ДФС України.

Продовжуючи розгляд форм взаємодії платника податків, податкових агентів з органами ДФС України, пропонуємо звернути увагу на інститут податкових консультацій.

М. М. Чинчин зазначає, що впровадження інституту податкових консультацій пов'язане із наміром зменшити конфліктні ситуації між платником податків та контролюючими органами, а також поглибити знання податкового законодавства, підвищити обізнаність платників щодо особливостей реалізації податкового обов'язку [247, с. 27].

О. А. Журавський, О. О. Долгий, О. А. Долгий зазначають, що міжнародний досвід, як і характер послуг, що надаються аудиторськими та юридичними фірмами, які діють сьогодні в Україні, свідчать, що податкова консультація – це методична й практична допомога платнику податків при виконанні ним податкового обов'язку, фактично, за всіма процедурами (нарахування та сплата платежів, пені, штрафних санкцій, оскарження дій контролюючих органів тощо). А важливість цього напряму у сфері діяльності контролюючого органу підвищується через виконання пріоритетного державного завдання – забезпечення добровільної сплати податків шляхом налагодження партнерських взаємовідносин між платниками податків і податковими органами [248, с. 19].

О. Смірнова досліджує податкові консультації, виходячи з того, що сьогодні податкове консультування прийнято визначати з різних позицій. Однією із таких позицій є розуміння консультації як організованого процесу взаємодії консультанта і клієнта, результатом якого є зміни у податковій політиці підприємства [249, с. 85].

Незважаючи на те, що у науковій доктрині існує безліч визначень поняття «податкова консультація», а самі податкові консультації є важливою формою взаємодії між платниками податків або податковими агентами та органами ДФС України, на практиці, як зазначає В. І. Теремецький, зустрічаються випадки, коли органи ДФС України відмовляють у наданні індивідуальної податкової консультації на тій підставі, що, на думку контролюючого органу, питання щодо якого надійшов запит, не стосується сфери діяльності платника податків, що звернувся, або ж не стосується

оподаткування одержуваних ним доходів. Досить часто однією із умов отримання індивідуальної податкової консультації є надання посадовим особам контролюючого органу додаткової інформації, пов'язаної з конкретними обставинами, щодо яких особа звернулася за консультацією. Прикладом такої відмови, на думку науковця, є лист ДПА в м. Києві № 1008/К/31–607 від 8 липня 2011 р. [250, с. 41].

Існування такої проблеми, за В. І. Теремецьким, пов'язано з тим, що сама ст. 52 ПК України прямо не покладає на органи ДФС України обов'язок надавати індивідуальну податкову консультацію платниками податків чи податковим агентам.

Для покращення якості надання органами ДФС України податкових консультацій В. І. Теремецький цілком слушно пропонує внести зміни до національного законодавства: передбачити відповідальність контролюючих органів за ненадання податкової консультації протягом 30 календарних днів з дня отримання відповідного запиту від платника податків.

В той же час науковець не зазначає про доцільність внесення змін у ст. 52 ПК України України щодо покладення на контролюючі органи обов'язку надавати податкові консультації. Закріплення на законодавчому рівні вказаного обов'язку контролюючих органів у поєднанні із запровадженням відповідальності таких органів за ненадання платникам податків податкових консультацій, на нашу думку, сприятиме підвищенню якості надання податкових консультацій. А це має важливе значення для вдосконалення консультаційно-роз'яснювальної діяльності контролюючих органів, а також взаємодії між платниками податків або податковими агентами та органами ДФС України.

Вказане дозволяє нам зробити висновок, що інститут податкової консультації спрямований на покращення взаємодії між платниками податків чи податковими агентами та органами ДФС України, становлення партнерських відносин між вказаними суб'єктами, які базуються в першу

чергу на довірі платника податків чи податкового агента до суб'єктів влади – органів ДФС України.

В. Г. Олейнікова [211] досить слушно виділила основні елементи змісту партнерських відносин між платниками податків або податковими агентами та органами ДФС України, серед яких слід підкреслити об'єктивну оцінку роботи органів ДФС України від платників податків. В даному разі мова йде про оцінювання платниками податків діяльності контролюючого органу за певними показниками, які в сукупності дають нам загальне уявлення про ефективність чи неефективність його діяльності.

Сама оцінка діяльності органу ДФС України є досить складним питанням, а найскладнішим є визначення показників, за якими таке оцінювання має здійснюватися. Зокрема, О. А. Шевчук, з огляду на те, що основним завданням органів ДФС України є контроль за дотриманням податкового та митного законодавства запропонував визначати якість роботи вказаних органів щодо юридичних осіб шляхом поділу суми додатково нарахованих платежів за результатами виїзного контролю на кількість юридичних осіб як платників податків, що перебувають на обліку в податкових органах [251, с. 29].

Однак, в умовах становлення партнерських відносин між платниками податків або податковими агентами та органами ДФС України, налагодження взаємодії між вказаними суб'єктами змінюються також пріоритети діяльності органів ДФС України. Відповідно, притягнення платників податків або податкових агентів до відповідальності вже не є пріоритетним завданням діяльності органів ДФС України, оскільки на першому місці співпраця між вказаними суб'єктами.

Виходячи з викладеного, високий рівень партнерських відносини між платниками податків або податковими агентами та органами ДФС України, на нашу думку, є найкращою оцінкою діяльності контролюючих органів. Оскільки лише за наявності дійсно партнерських відносин між вказаними

суб'єктами платники податків та податкові агенти вчасно та у повному розмірі сплачуватимуть податки та збори, подаватимуть податкові декларації чи розрахунки, органи ДФС України, у свою чергу, надаватимуть якісні індивідуальні та колективні податкові консультації, а спори сторони вирішуватимуть самостійно тощо.

Таким чином, підбиваючи підсумки зазначеного, пропонуємо під взаємодією між податковим агентом та органом ДФС України розуміти урегульовані нормами права дії податкового агента та органу ДФС України як суб'єктів податкових правовідносин, які спрямовані на досягнення спільної мети, при чому дії одного із суб'єктів впливають на дії іншого.

Відповідно до видів та форм взаємодії між податковим агентом та органом ДФС України віднесено:

1) взаємодію в інформаційній сфері, яка знаходить своє вираження у таких формах, як письмовий запит органу ДФС України до податкового агента щодо надання необхідної інформації; запит податкового агента про надання податкової консультації; електронний кабінет;

2) взаємодію під час проведення податкової перевірки, основними формами якої є надання посадовою особою контролюючого органу необхідних документів податковому агенту; допуск податковим агентом посадової особи контролюючого органу до податкової перевірки, надання їй необхідних документів;

3) взаємодію під час захисту прав та інтересів, формами якої є подання податковим агентом скарги до вищого органу ДФС України або до суду, а контролюючим органом лише до суду, медіацію.

Загалом можна зробити висновок, що платники податків, податкові агенти та органи ДФС України взаємодіють у всіх відносинах, які виникають між вказаними суб'єктами, що на нашу думку, є цілком правильним, беручи до уваги те, що вся система оподаткування та безпосередньо процедура адміністрування податків і зборів має базуватися на партнерських відносинах

з метою уникнення конфліктних ситуацій, а у разі наявності певних розбіжностей у інтересах платника податків або податкового агента та органу ДФС України вирішення їх самостійно вказаними суб'єктами, без залучення суду як третьої сторони.

3.2 Зарубіжний досвід визначення правового статусу податкового агента та можливості його використання в Україні

Дослідження особливостей правового статусу податкових агентів зарубіжних держав неможливе без розгляду історичних передумов виникнення інституту податкового агента в законодавстві іноземних держав.

Слід зазначити, що справляння податку податковим агентом є винаходом англійської податкової системи. Саме в Англії в XIV столітті цей порядок був вперше використаний при справлянні земельного податку. Зокрема, орендар земельної ділянки був зобов'язаний утримувати податок з орендної плати, що виплачується власнику земельної ділянки [252, с. 43].

Коломієць Д. С. у свою чергу зазначає, що утримання податку у джерела виплати вперше було використано в Англії з метою підвищення контролю за збиранням податків. На думку англійського законодавця, такий порядок повинен був усунути особистісний фактор у процесі сплати податку, тобто не допустити платника податків до визначення розміру податку та перерахування його до казни. При цьому логіка англійських законодавців початку XIX ст. не втратила своєї актуальності на сьогодні та активно використовується для обґрунтування існуючого порядку утримання податку та його перерахування до бюджету чи відповідного фонду [253].

Професор Ерлангенського університету К. Т. ф. Еєберг у своєму науковому дослідженні початку XX ст. зазначає, що утримання податку у

джерела виплати згадується, але в обмеженому числі випадків. Серед можливих варіантів науковець виділив наступні:

1) у Німеччині: при виплаті деяких видів доходів державними витратними касами;

2) у Австрії: при виплаті деяких видів доходів витратним касам громадських фондів, округів та общин ;

3) в Англії: при оплаті громадськими касами відсотків, ануїтетів та ін.;

4) в Росії: при видачі державної касою міського та земського кредиту, довгострокового кредиту [254, с. 251].

Беручи до уваги те, що інститут податкового агента відомий європейським державам, доцільно зазначити, що існують суттєві відмінності між оподаткуванням доходів фізичних осіб за законодавством України та законодавством держав Європи. Так, якщо національним законодавством України передбачено одну ставку податку на доходи фізичних осіб, відповідно до якої податкові агенти нараховують та утримують суму податку із доходів платника податків, а потім сплачують його до бюджету від імені та за рахунок платника податків, то у країнах ЄС існує так звана шкала, яка визначає ставку податку залежно від рівня доходу. Зокрема, в Австрії муніципальний податок на заробітну плату стягується за ставкою 3% із загального фонду оплати праці. Крім цього, податковим законодавством Австрії передбачається сплата працедавцем внесків до Фонду розподілу сімейного навантаження у розмірі 4,5% від загального фонду оплати праці. У Швеції, наприклад податок на заробітну плату має цільовий характер і призначений для соціального забезпечення немолодих працівників, а його ставка цього податку становить 24,26% від загального обсягу заробітної плати, що виплачується працівникам, вік яких перевищує 65 років [255].

Незважаючи на відмінності у оподаткуванні податком на доходи фізичних осіб, схожим є сам порядок адміністрування такого податку, зокрема, в Україні вказаний податок обраховується, утримується і

сплачується податковим агентом, а в більшості розвинених країн (Великобританії, Швеції, Франції, Німеччині тощо) ефективно функціонує система, побудована на принципі самооподаткування, тобто платник податку самостійно визначає суму податку та сплачує його згідно із заповненою декларацією. Окрім цього, паралельно існує механізм утримання податку із заробітку найманих працівників роботодавцем.

Практика взаємодії платників податків з фіскальними органами в Австрії передбачає можливість використання послуг податкового агента. На території Австрії діяльність податкового агента може здійснюватися або в якості аудитора або податкового радника. У свою чергу нормативною базою для операцій податкового агента є Закон «Про професію повіреного з економічних питань».

Необхідною передумовою для провадження професійної діяльності податкового агента є наявність членства у Колегії повірених з економічних питань. До основних зобов'язань податкового агента у Австрії належить: ведення загальної бухгалтерії компанії та бухгалтерії з виплати заробітної плати, складання щорічної звітності, подання податкових декларації тощо [256, с. 310].

Хоча в цілому обов'язки податкових агентів в Австрії вказані вище, сфера його повноважень охоплює різне коло питань: 1) самостійне збирання інформації та подання заявки на відкриття нових рахунків; 2) перевірка щодо відповідності всіх авторизованих підписаних рахунків платоспроможності клієнта; 3) перевірка своєчасності відрахувань податків до бюджету, за необхідності – проведення власного моніторингу рахунків щодо запобігання перевитрат та несвоєчасності проведення розрахунків; 4) забезпечення звірки щомісячних бюджетних звітів і корекція всіх розбіжностей; 5) перевірка використання прямих платіжних рахунків; 6) забезпечення захищеності фінансових активів від зловживань і крадіжок; 7) перевірка порядку нарахувань та перерахувань заробітної плати; 8) ведення зовнішніх

переговорів із державними фіскальними та контролюючими органами;
9) виконання інших зобов'язань, визначених у договорі [257, с. 89].

Але будь-який працівник, як зазначає А. А. Славкова, може також самостійно визначити розмір податку, який необхідно сплатити та перерахувати його до відповідного бюджету чи фонду. Зокрема, в Австрії існує практика, за якої працівник отримує заробітну плату в повному розмірі і за допомогою так званого «tax calculator» - комп'ютерної програми, робота якої побудована за принципом певного алгоритму, визначає необхідні фіскальні показники та самостійно сплачує суму податку, обраховану програмою [258, с. 225].

Таким чином, діяльність податкового агента та можливість сплати ним податку безпосередньо у джерела виплати заробітної плати працівника не виключає також можливість платника податків самостійно обрахувати та сплатити податок, оскільки для цього в державах Європи створені всі можливості починаючи із сервісного обслуговування платників податків і закінчуючи існуванням спеціальних програм обрахування розміру податку з урахуванням усіх пільг, знижок, які має платник податку. Що ж стосується України, то існування інституту податкових агентів в нашій державі значно спрощує сплату податку на доходи фізичних осіб та зменшує навантаження на органи ДФС України, оскільки значно легше взаємодіяти з підприємствами, установами, організаціями, де працевлаштована велика кількість працівників чи фізичною-особою підприємцем, яка здійснює свою діяльність з використанням найманої праці, ніж роз'яснювати кожному платнику податку законодавчі зміни, порядок сплати податку тощо. Це ще підтверджує доцільність існування інституту податкового агента в Україні.

Законодавство окремих держав також звертає увагу на доцільність сплати податку на доходи фізичних осіб податковими агентами, а саме роботодавцями, але не акцентує на цьому увагу шляхом визначення правового статусу податкового агента на законодавчому рівні.

Зокрема, в Податковому кодексі Республіки Молдова від 24 квітня 1997 року прямо не вказано на існування такого суб'єкта податкових правовідносин, як податковий агент, але передбачено особливості оподаткування доходів у джерела виплати. Так, ст. 88 Податкового кодексу Республіки Молдова передбачає, що кожен роботодавець, який здійснює виплату працівникові заробітної плати (включаючи премії та надані пільги), зобов'язаний відрахувати та утримати від цих виплат податок, визначений у порядку, встановленому Головною державною податковою інспекцією при Міністерстві фінансів Республіки Молдова [259].

Схожим є також підхід у Латвії. Оскільки особливістю податкового законодавства Республіки Латвії є відсутність єдиного кодифікованого акту, що регламентує відносини оподаткування, то варто звернути увагу на Закон Республіки Латвії «Про прибутковий податок з населення». У якому визначено осіб, які мають обраховувати, утримувати та сплачувати податки з доходів, зокрема, податок із заробітної плати (платника податків) має сплачувати роботодавець, який по суті є податковим агентом. Але є також винятки. Законодавством Латвії передбачено, що якщо зайнятість працівника забезпечує роботодавець, який є платником податків іноземної держави, то податок на дохід сплачує або роботодавець, або ж сам платник податків. Те ж саме стосується платника податків, праця якого оплачується за рахунок наданої Республіці Латвії іноземної фінансової чи технічної допомоги або запозичення коштів міжнародних фінансових інституцій [260].

Законодавством Грузії також досить просто визначено місце податкового агента серед суб'єктів податкових правовідносин. В Податковому кодексі Грузії (ст. 20) безпосередньо визначено, що податковим агентом є особа, яка у встановлених чинним Податковим кодексом Грузії випадках та порядку має виконати податковий обов'язок платника податків [261]. А у правовій системі Республіки Киргизстан взагалі немає інституту податкового агента. Так, Податковий кодекс Республіки Киргизстан від 17 жовтня 2008

року передбачає, що платник податків виконує покладені на нього обов'язки самостійно, але має право також мати податкового представника [262].

Більш детально статус податкових агентів розкрито у законодавстві таких пострадянських держав, як Білорусія, Російська Федерація, Казахстан, Азербайджан тощо.

Податковим кодексом Республіки Білорусь (ст. 23) зокрема визначено, що податковим агентом є юридична або фізична особа, просте товариство, управляючий за довіреністю, іноземна організація, яка здійснює свою діяльність на території Республіки Білорусь через постійне представництво, представництво іноземної організації, які відкриті в порядку, передбаченому законодавством Республіки Білорусь, та які є джерелом виплати прибутків платнику податків та (або) на яких в силу діючого Податкового кодексу чи інших актів законодавства покладаються обов'язки щодо нарахування, утримання та сплати до бюджету податків та зборів [263].

Варто звернути увагу, що вказане визначення поняття «податковий агент» надає перелік фізичних та юридичних осіб, які можуть мати статус податкового агента, що загалом є позитивним. Але з іншого боку, якщо детально розглянути вищезазначене визначення поняття «податковий агент», то можна зробити висновок, що відповідно до законодавства Білорусії податковим агентом є:

- 1) фізична або юридична особа, яка є джерелом виплати доходу платнику податків;
- 2) фізична або юридична особа, на яку покладаються обов'язки щодо нарахування, утримання та сплати до бюджету податків та зборів;
- 3) фізична або юридична особа, яка є джерелом виплати прибутків платнику податків та на яку покладаються обов'язки щодо нарахування, утримання та сплати до бюджету податків та зборів.

Податковий кодекс Республіки Казахстан (п. 31 ч. 1 ст. 12) також визначає поняття «податковий агент» та перелік осіб, які можуть бути

податковими агентами. Зокрема, в Казахстані податковим агентом може бути індивідуальний підприємець, приватний нотаріус, приватний судовий виконавець, адвокат, юридична особа, в тому числі юридична особа-нерезидент, на яку відповідно до законодавства Республіки Казахстан, покладено обов'язок з обчислення, утримання та перерахування податків, утриманих у джерела виплати [264].

Схожим є також поняття «податковий агент», закріплене в Податкових кодексах Російської Федерації та Республіки Таджикистан.

Відповідно до законодавства РФ податковими агентами визнаються особи, на яких покладено обов'язки по підрахунку і утриманню з платника податків (з виплачуваних йому податковим агентом коштів) і перерахуванню до відповідного бюджету (позабюджетний фонд) податків [265]. У свою чергу Податковий кодекс Республіки Таджикистан (ст. 13) визначає податкового агента як організацію чи індивідуального підприємця, на яких відповідно до законодавства покладено обов'язок нараховувати, утримувати та сплачувати у відповідний бюджет податки, що утримуються у платника податків або у джерела виплати [266].

Порівнявши поняття «податковий агент» за законодавством Білорусії, Російської Федерації, Казахстану та Таджикистану можна зробити висновок, що незважаючи на те, що ці держави є пострадянськими, а відповідно їхні правові системи схожі, підхід до визначення осіб, які податковими агентами є різний [267, с. 184]. Як уже було зазначено, в Білорусії податкові агенти - це фізичні та юридичні особи, які є джерелом виплати прибутків платнику податків та (або) на яких покладено обов'язки щодо нарахування, утримання та сплати до бюджету податків та зборів, тоді як в Російській Федерації, Казахстані, Таджикистані основний акцент законодавцями зроблено саме на обов'язках щодо нарахування, утримання та сплати податків і зборів. Відповідно відсутність у фізичних чи юридичних осіб таких обов'язків виключає їх можливість мати статус податкового агента. Тоді як за

законодавством Білорусії фізична чи юридична особа є податковим агентом навіть без таких обов'язків, а лише за умови, що вона є джерелом виплати доходу платнику податків.

Варто звернути увагу, що податкове законодавство Казахстану та Російської Федерації відносять до податкових агентів приватних нотаріусів, тоді як в Україні приватні нотаріуси є податковими агентами швидше як виняток і ніж загалом. Хоча в Листі Міністерства фінансів Російської Федерації № 03-04-06-01/53 від 11 березня 2009 року зазначено, що приватні нотаріуси є податковими агентами лише тоді, коли вони є джерелом виплати доходів платнику податків [268]. В іншому разі приватні нотаріуси не є податковими агентами щодо сплати, зокрема ПДФО. Те ж саме стосується і адвокатів. Але якщо Податковий кодекс Казахстану відносить до податкових агентів просто адвокатів. То за законодавством Російської Федерації податковими агентами є лише і адвокати, які заснували адвокатські кабінети. Про це безпосередньо зазначено, у Листі Федеральної податкової служби Російської Федерації № ОА-4-13/14633 від 3 вересня 2012 року [269].

Варто також зазначити, що за законодавством Російської Федерації податковий агент є окремим суб'єктом перевірки органами Федеральної податкової служби, про що свідчить ст. 87 Податкового кодексу Російської Федерації, а також Лист Федеральної податкової служби «Про податкову відповідальність податкових агентів» № ГД-4-11/14515 від 9 серпня 2016 року [270].

Зокрема, у ст. 87 Податкового кодексу Російської Федерації закріплено, що податкові органи здійснюють такі перевірки платників податків, платників зборів, платників страхових внесків та податкових агентів 1) камеральні податкові перевірки; 2) виїзні податкові перевірки [265], що свідчить про виокремлення податкових агентів як суб'єктів податкових правовідносин серед широкого кола таких правовідносин, що, на нашу

думку, беззаперечно є позитивним, якщо брати до уваги поширений підхід, за якого податковий агент ототожнюється з платником податків.

У свою чергу у вищевказаному Листі Федеральної податкової служби Російської Федерації від 9 серпня 2016 року [270] зазначено, що у разі виявлення недостовірних відомостей, відображених податковим агентом у розрахунках за формою 6-НДФЛ, податковим органом здійснюється камеральна перевірка наданого податковим агентом розрахунку відповідно до ст. 88 Податкового кодексу Російської Федерації.

Окрім вказаного, законодавством Російської Федерації також визначено спеціальні склади злочинів, суб'єктом яких можуть бути лише податкові агенти. Так, відповідно до ст. 199.1 «Невиконання обов'язків податкового агента» Кримінального кодексу Російської Федерації податковий агент у разі невиконання ним в особистих інтересах обов'язків податкового агента щодо нарахування, утримання та перерахування податків та (або) зборів, які згідно із законодавством Російської Федерації підлягають утриманню з платника податків та перерахуванню до відповідного бюджету (позабюджетного фонду), здійснене в крупному розмірі, тягне за собою кримінальну відповідальність податкового агента [271].

Але відповідно до примітки 2 ст. 199 Кримінального кодексу Російської Федерації, якщо особа вперше здійснила злочин, передбачений ст. 199.1 та повністю сплатила суму недостачі, пеню, а також суму штрафу, визначену відповідно до Податкового кодексу Російської Федерації, то вона звільняється від кримінальної відповідальності [272].

Незважаючи на те, що існування інституту податкового агента має ряд переваг, зокрема: 1) значно економляться витрати на фіскальний процес, оскільки податкові агенти здійснюють свої функції безоплатно; 2) спрощується адміністрування ПДФО, серед науковців розгорнулася дискусія з приводу доцільності існування інституту податкового агента та його ліквідації. Загалом переваги, які відстоюють прихильники вказаного

інституту уже зазначені вище, а щодо тих науковців, які вважають ліквідацію інституту податкового агента більш ніж прогресивним кроком, який цілком відповідає вимогам сучасності та законодавству, звертається увага на наступне. А саме, організації (юридичні особи), які зобов'язані виконувати функції податкового агента, витрачають певні ресурси на розрахунок і перерахування чужих коштів до бюджету, а оскільки податкові органи їх не відшкодовують, то врешті-решт вони включаються в ціну товару, таким чином підвищуючи її. Варто зазначити, що це стосується у першу чергу акцизного податку. Але якщо взяти до уваги ПДФО, то тут прихильники ліквідації інституту податкового агента зазначають, що платників податків діяльність податкових агентів узурпує їх право на сплату податку і позбавляє їх можливості бути суб'єктом податкового права в його ринковому розумінні [273].

Звичайно, вказаний підхід висвітлено російськими науковцями, але якщо перенести на українські реалії, то можна зробити висновок, що для України така аргументація ліквідації інституту податкових агентів є досить необґрунтованою. У першу чергу це пов'язано з тим, що відповідно до Конституції України (ст. 67) у платників податків є обов'язок, а не право сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі, які передбачені податковим законодавством. Те ж саме закріплено у ст. 17 ПК України. Відповідно податкові агенти не можуть узурпувати право на сплату податків, якого ні фактично, ні формально не існує.

Існування таких наукових підходів серед російських науковців поки що ніяк не вплинуло на розвиток інституту податкових агентів в Російській Федерації. Більше того, можна впевнено стверджувати, що на сьогодні серед усіх пострадянських держав у Російській Федерації найбільш широко регламентовано статус податкових агентів. Починаючи з прав та обов'язків, які передбачені в Податковому кодексі Російської Федерації, а також виділенням окремих підстав для проведення податковими органами

перевірок податкових агентів і завершуючи тим, що законодавством Російської Федерації передбачено кримінальну відповідальність податковим агентів.

Законодавство Республіки Азербайджан, зокрема Податковий кодекс, (ст. 17) як і законодавство Російської Федерації, звертає увагу на закріплення на законодавчому рівні поняття, а також прав та обов'язків податкових агентів.

Податковий кодекс Азербайджану закріпив наступне поняття «податковий агент»: це особа, яка відповідно до діючого Податкового кодексу зобов'язана нараховувати податки, утримувати їх з платника податків та перераховувати за призначенням. При цьому передбачено, що податкові агенти мають ті ж права, що й платники податків, а обов'язками податкового агента, окрім вказаних у визначенні, є наступне:

- вести облік виплачених платникам податків доходів, утриманих з них і перехованих податків, у тому числі по кожному платнику податків окремо;

- надавати державним податковим органам документи необхідні для здійснення контролю за правильністю нарахування, утримання та сплати податків;

- у разі неможливості утримання податку з доходу платника податків протягом 30 днів повідомляти податкові органи за місцем своєї реєстрації (обліку) у письмовому вигляді про таку неможливість із зазначенням суми податкової заборгованості платника податків [274].

Податковий кодекс Російської Федерації (ст. 24) окрім тих обов'язків податкового агента, які вказані вище, виділяє також наступні:

- надавати в податковий орган за місцем свого обліку документи, необхідні для здійснення контролю за правильністю нарахування, утримання і перерахування податків;

- протягом чотирьох років забезпечувати збереження документів тощо [265].

Що ж до визначення правового статусу податкових агентів в Україні, то нами вже було звернено увагу на те, що законодавець виходить з того, що податковий агент має ті ж права та обов'язки, що й платник податків. Хоча аналіз прав та обов'язків податкових агентів дозволяє стверджувати протилежне. Саме тому доцільно звернути увагу на досвід визначення обов'язків податкових агентів у Російській Федерації та Республіці Азербайджан в напрямку удосконалення статусу податкового агента в Україні, внесення відповідних змін до ПК України.

Зокрема, Г. М. Стріяшко акцентує увагу на необхідності закріпити в чинному законодавстві положення наступного змісту. Зокрема те, що 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;

- видавати платникам за їх зверненнями довідки про доходи, обчислені 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 [127].

Однак ми не погоджуємося з вказаною позицією науковця, оскільки визначені Г. М. Стріяшко обов'язки є загальними, у той час як за ПК України обов'язки податкового агента є більш конкретизованими. Окрім того, на нашу думку, більш доцільно передбачити всі обов'язки та права податкового агента в одній статті шляхом внесення відповідних змін до ПК України.

З огляду на вищевказане пропонуємо внести до ПК України статтю 18¹ «Обов'язки та права податкового агента» наступного змісту:

«18.1. На податкового агента покладаються наступні обов'язки:

18.1.1 своєчасно та у повному розмірі нараховувати, утримувати та сплачувати до відповідного бюджету (фонду) податку від імені та в інтересах платника податків;

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

18.1.3 подавати на вимогу платника податку відомості про суму виплаченого на його користь доходу, суму застосованих соціальних податкових пільг та суму утриманого податку;

18.1.4 подавати контролюючим органам у строки, встановлені ПК України для податкового кварталу, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків за формою 1-ДФ;

18.1.5 забезпечувати збереження документів бухгалтерського обліку, а також фінансової звітності;

18.1.6 подавати безоплатно в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, контролюючим органам за своїм місцезнаходженням інформацію про фізичних осіб, що пов'язана з реєстрацією таких осіб як платників податків, нарахуванням, сплатою податків і контролем за дотриманням податкового законодавства України, із зазначенням реєстраційних номерів облікових карток платника податків або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта);

18.1.7 повідомляти органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу про дату прийняття на роботу або звільнення з роботи фізичних осіб;

18.1.8 не розголошувати, окрім випадків передбачених законодавством, відомості про платника податків, які стали відомі у зв'язку з виконанням ним своїх обов'язків;

18.1.9 допускати посадових осіб контролюючого органу для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених ПК України;

18.1.10 не перешкоджати діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків, виконувати її законні вимоги, у тому числі щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки».

18.2 Податковий агент для реалізації покладених на нього обов'язків має наступні права:

18.2.1 передбачені п. п. 17.1.1, 17.1.3, 17.1.6-17.1.11 цього Кодексу;

18.2.2 подавати до контролюючого органу податковий розрахунок за формою 1-ДФ у паперовій або електронній формі, у тому числі через засоби електронного зв'язку;

18.2.3 на здійснення перерахунку нарахованої суми доходів, суми утриманого податку за будь-який період та у будь-яких випадках для визначення правильності оподаткування, незалежно від того, чи має платник податку право на застосування податкової соціальної пільги;

18.2.4 самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є

бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України.

Висновки до розділу 3

1. Під взаємодією між податковим агентом та органом ДФС України запропоновано розуміти як урегульовані нормами права дії податкового агента та органу Державної фіскальної служби України як суб'єктів фінансового права, які спрямовані на досягнення спільної мети, при чому дії одного із суб'єктів впливають на дії іншого.

2. До видів та форм взаємодії між податковим агентом та органом ДФС України віднесено:

1) взаємодію в інформаційній сфері, яка знаходить своє вираження у таких формах як письмовий запит органу ДФС України до податкового агента щодо надання необхідної інформації; запит податкового агента до органу ДФС України про надання податкової консультації; електронний кабінет;

2) взаємодію під час проведення податкової перевірки, основними формами якої є: надання посадою особою контролюючого органу необхідних документів податковому агенту; допуск податковим агентом посадової особи контролюючого органу до податкової перевірки, надання їй необхідних документів;

3) взаємодію під час захисту порушених прав та законних інтересів, формами якої є подання податковим агентом скарги до вищого органу ДФС України або до суду а контролюючим органом лише до суду, медіацію.

3. Серед способів вирішення спорів між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України на добровільній основі виокремлено медіацію, а доцільність її запровадження обґрунтовано: по-перше, тим, що взаємодія між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України має базуватися на їх бажанні вступати у

відносини одним з одним та самостійно, без залучення третьої сторони, вирішувати виникаючі між ними конфлікти; по-друге лише за таких умов між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України можуть існувати партнерські відносини, що є одним із пріоритетних завдань Стратегічного плану розвитку Державної фіскальної служби України на 2015–2018 роки, затвердженого Наказом Державної фіскальної служби України № 80 від 12.02.2015 р.

4. Встановлено, що досвід зарубіжних держав щодо визначення правового статусу податкового агента є різним. Зокрема, в державах Європи (Німеччина, Франція, Швеція, Австрія, Великобританія) законодавство регламентує статус податкового агента, але також передбачає можливість особи самостійно обраховувати і перераховувати встановлені законодавством податки; 2) законодавство Молдови та Латвії звертає увагу на доцільність сплати податку на доходи фізичних осіб за працівників роботодавцями, але не акцентує увагу на визначенні їх правового статусу як податкових агентів; 3) законодавством Грузії взагалі не передбачено існування податкового агента як суб'єкта зобов'язаного нараховувати, утримувати та перераховувати податки від імені та за рахунок платника податків; 4) найбільш детально правовий статус податкового агента визначено законодавством Білорусії, Російської Федерації, Казахстану, Азербайджану.

Акцентовано увагу, що нормами законодавства Російської Федерації, окремо від інших суб'єктів фінансового права, визначено фінансову та кримінальну відповідальність податкового агента.

5. На підставі узагальнення досвіду зарубіжних держав щодо визначення статусу податкового агента запропоновано внести до ПК України статтю 18¹ «Права та обов'язки податкового агента», де окремо від платника податків, визначити права та обов'язки податкового агента як суб'єкта фінансового права України, що позитивно вплине на удосконалення правового статусу останнього.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і нове вирішення наукового завдання – визначення сутності та особливостей правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права та обґрунтування пропозицій і рекомендацій щодо його вдосконалення. У результаті проведеного дослідження сформульовано ряд нових наукових положень та висновків, спрямованих на досягнення поставленої мети, основними з яких є наведені нижче.

1. Першим періодом становлення інституту податкового агента в Україні запропоновано вважати період з VI ст. до 1875 р., що починається з появи за часів Київської Русі княжих агентів, які відповідно до покладених на них функцій були дещо подібними до існуючих на сьогодні податкових агентів та закінчується у 1875 році, коли вперше податки на українських землях, які входили на той час до Російської імперії, були зібрані податковим агентом. Хронологічні рамки другого періоду – 1917–1991 роки, коли становлення інституту податкового агента відбувалося за часів відродження державності українських земель та входження їх до складу СРСР. У 1917–1991 роках функції податкового агента спочатку виконували податкові інспектори, а згодом – волосні та сільські комісії. Останній, третій, період становлення інституту податкового агента розпочався у 1991 році з проголошенням незалежності України і триває до сьогодні.

2. Податковому агентові притаманні всі ознаки суб'єкта фінансового права: по-перше, суб'єкт фінансового права характеризується як особа; по-друге, суб'єкт фінансового права є відособленим; по-третє, суб'єкт фінансового права має правосуб'єктність. У зв'язку з цим зроблено висновок про самотійність податкового агента як суб'єкта фінансового права. Визначено, що податковий агент у своїй діяльності керується рядом принципів.

3. Під принципами діяльності податкового агента запропоновано розуміти керівні засади та положення, що розкривають специфіку статусу податкових агентів, визначають їх місце в системі суб'єктів фінансового права та є основою, базисом виконання податковими агентами покладених на них обов'язків, зокрема щодо нарахування, утримання та сплати податків і реалізації наданих їм прав.

До принципів діяльності податкового агента віднесено: 1) загальність; 2) рівність податкових агентів перед законом, недопущення будь-яких дискримінаційних проявів; 3) поєднання публічних і приватних інтересів у діяльності податкового агента; 4) невідворотність настання юридичної відповідальності у разі порушення податкового законодавства; 5) презумпція правомірності рішень податкових агентів; 6) уникнення безпідставного розголошення податкової інформації; 7) відшкодування шкоди, завданої незаконними діями (бездіяльністю) посадових осіб контролюючих органів і дотримання податкової дисципліни.

Особливу увагу приділено принципам діяльності податкового агента, що найбільш розкривають специфіку його правового статусу зокрема. Розкрито сутність таких принципів діяльності податкового агента, як: 1) принцип поєднання публічних і приватних інтересів у діяльності податкового агента; 2) презумпція правомірності рішень податкових агентів; 3) уникнення безпідставного розголошення податковими агентами податкової інформації.

4. Фінансово-правовий статус податкового агента запропоновано розуміти як визначене нормами становище податкового агента як суб'єкта фінансового права, який характеризує межі та прояви його правосуб'єктності у сфері фінансових правовідносин, що знаходить свій вияв у здатності податкового агента бути носієм прав та обов'язків та здійснювати їх у сфері фінансової діяльності, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у зазначеній сфері.

5. До елементів фінансово-правового статусу податкового агента віднесено: 1) права та обов'язки податкового агента; 2) принципи діяльності податкового агента; 3) законний інтерес податкового агента; 4) гарантії діяльності податкових агентів, що закріплюють основні засади реалізації, захисту та відновлення прав податкових агентів у разі їх порушення; 5) відповідальність податкового агента як обов'язковий елемент правового статусу суб'єкта права.

6. Права та обов'язки податкового агента є відмінними від прав та обов'язків платника податків. Зокрема, податковий агент не має права на податкові пільги, поряд із цим податковий агент має право самостійно застосовувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України. На підставі цього автором зроблено висновок про недоцільність ототожнення податкового агента з платником податку. Вперше запропоновано передбачити у Податковому кодексі України ст. 181 «Права та обов'язки податкового агента».

7. Права податкового агента поділено на такі групи, як: 1) інформаційні права; 2) права зі сплати податків, обліку та звітності; 3) права, що виникають під час проведення перевірки контролюючими органами; 4) захисні права.

Обов'язки податкового агента автором запропоновано класифікувати на: 1) обов'язки зі сплати податків, які включають в себе обов'язки щодо нарахування, утримання та сплати податків від імені та за рахунок платника податків; 2) обов'язки ведення та подання податкової звітності; 3) інформаційні обов'язки; 4) обов'язки, які виникають по відношенню до посадових осіб контролюючих органів, в тому числі під час проведення ними податкових перевірок.

8. Особливостями юридичної відповідальності податкових агентів як суб'єктів фінансового права є: 1) податкові агенти є суб'єктом фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності; 2) специфікою адміністративної та кримінальної відповідальності податкового агента юридичної особи є відповідальність її посадових осіб, які допустили правопорушення, хоча на сьогодні адміністративне і кримінальне законодавство передбачає можливість відповідальності юридичної особи загалом; 3) розмір санкції за правопорушення передбачене ст. 163-4 Кодексу України про адміністративні правопорушення, суб'єктом якого є податковий агент, потребує перегляду у напрямку його підвищення.

9. Під взаємодією між податковим агентом з органами Державної фіскальної служби України запропоновано розуміти урегульовані нормами права дії податкового агента та органу Державної фіскальної служби України як суб'єктів податкових правовідносин, спрямованих на досягнення спільної мети, причому дії одного із суб'єктів впливають на дії іншого.

10. Визначено види та форми взаємодії між податковим агентом та органами Державної фіскальної служби України. До видів взаємодії між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України віднесено: 1) взаємодію в інформаційній сфері; 2) взаємодію під час проведення податкової перевірки; 3) взаємодію під час захисту прав та інтересів.

Відповідно до форм взаємодії в інформаційній сфері автор відносить: запит податкового агента до органу Державної фіскальної служби на доступ до публічної інформації; письмовий запит органу Державної фіскальної служби до податкового агента щодо надання необхідної інформації; запит податкового агента про надання податкової консультації; електронний кабінет.

Формами взаємодії між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України під час проведення податкової перевірки

запропоновано вважати: надання посадовою особою контролюючого органу необхідних документів податковому агентові допуск податковим агентом посадової особи контролюючого органу до податкової перевірки, надання необхідних для проведення перевірки документів.

До форм взаємодії між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України під час захисту прав та інтересів автор відносить: подання податковим агентом скарги до вищого органу Державної фіскальної служби України або суду, а контролюючим органом лише до суду, а також медіацію як перспективний спосіб вирішення спору на добровільній основі.

Враховуючи те, що медіація є одним із способів вирішення спорів між податковим агентом та органами Державної фіскальної служби України на добровільній основі обґрунтовані як доцільність так і додаткові позитивні результати її запровадження в Україні.

11. На підставі узагальнення зарубіжного досвіду визначення правового статусу податкового агента зроблено висновок про те, що:

- 1) найбільш детально статус податкового агента регламентовано податковим законодавством Білорусії, Російської Федерації, Казахстану, Киргизстану;
- 2) досвід перелічених держав може бути впроваджений в Україні.

12. Розроблено конкретні пропозиції та рекомендації для вдосконалення правового статусу податкового агента в Україні, зокрема запропоновано:

12.1 Доповнити Податковий кодекс України статтею 18¹ «Права та обов'язки податкового агента» такого змісту:

«18.1. На податкового агента покладаються наступні обов'язки:

18.1.1 своєчасно та у повному розмірі нараховувати, утримувати та сплачувати до відповідного бюджету (фонду) податку від імені та в інтересах платника податків;

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

18.1.3 подавати на вимогу платника податку відомості про суму виплаченого на його користь доходу, суму застосованих соціальних податкових пільг та суму утриманого податку;

18.1.4 подавати контролюючим органам у строки, встановлені цим Кодексом для податкового кварталу, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків за формою 1-ДФ;

18.1.5 забезпечувати збереження документів бухгалтерського обліку, а також фінансової звітності;

18.1.6 подавати безоплатно в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, контролюючим органам за своїм місцезнаходженням інформацію про фізичних осіб, що пов'язана з реєстрацією таких осіб як платників податків, нарахуванням, сплатою податків і контролем за дотриманням податкового законодавства України, із зазначенням реєстраційних номерів облікових карток платника податків або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта);

18.1.7 повідомляти органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу про дату прийняття на роботу або звільнення з роботи фізичних осіб;

18.1.8 не розголошувати, окрім випадків передбачених законодавством, відомості про платника податків, які стали відомі у зв'язку з виконанням ним своїх обов'язків;

18.1.9 допускати посадових осіб контролюючого органу для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених цим Кодексом;

18.1.10 не перешкоджати діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків, виконувати її законні вимоги, у тому числі щодо усунення виявлених порушень законів з питань

оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки».

18.2 Податковий агент для реалізації покладених на нього обов'язків має наступні права:

18.2.1 передбачені п. п. 17.1.1, 17.1.3, 17.1.6-17.1.11 цього Кодексу;

18.2.2 подавати до контролюючого органу податковий розрахунок за формою 1-ДФ до у паперовій або електронній формі, у тому числі через засоби електронного зв'язку;

18.2.3 на здійснення перерахунку нарахованої суми доходів, суми утриманого податку за будь-який період та у будь-яких випадках для визначення правильності оподаткування, незалежно від того, чи має платник податку право на застосування податкової соціальної пільги;

18.2.4 самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Іванов В. М. Історія держави і права України : підручник / В. М. Іванов. – Київ : КУП НАНУ, 2013. – 892 с.
2. Ясеновська Т. Б. Історія становлення оподаткування в Україні: ретроспективна періодизація та національні досягнення / Т. Б. Ясеновська // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2010. – Вип. 15. – С. 117–124.
3. Кравчук М. Ю. Становлення інституту правового регулювання оподаткування / М. Ю. Кравчук // Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія «Юридичні науки». – 2017. – № 2. – С. 25.
4. Насонов А. Н. «Русская земля» и образование территории древнерусского государства / А. Н. Насонов. – Москва : Изд-во АН СССР, 1951. – 259 с.
5. Ярошенко Ф. О. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. / Ф. О. Ярошенко, В. Л. Павленко. – Ірпінь : Акад. ДПС України, 2002. – 240 с.
6. Безпалько І. Р. Історія оподаткування населення України / І. Р. Безпалько // Наукові записки. – 2008. – № 1(13). – С. 214–220.
7. Янішевська К. Д. Історичні аспекти розвитку податкових органів в Київській Русі / К. Д. Янішевська // Актуальні проблеми правової системи України : матеріали науково-технічної конференції викладачів, аспірантів та студентів юридичного факультету, Суми, 11 травня 2012 р. / відп. за вип. М. І. Логвиненко. – Суми : СумДУ, 2012. – С. 117–118.
8. Історія оподаткування : навчальний посібник / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 242 с.

9. Поляк А. В. Становлення й розвиток податкових органів на українських землях / А. В. Поляк // Вісник Запорізького національного університету. – 2016. – № 2. – С. 78–86.

10. Нечай Н. В. Податки за часів Великого князівства Литовського (XIV– XV ст.) / Н. В. Нечай // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 13. – С. 22–23.

11. Шевердін М. М. Історико-правовий огляд оподаткування в українських землях у складі Великого князівства Литовського, Королівства Польського та Речі Посполитої / М. М. Шевердін // Форум права. – 2010. – № 4. – С. 947–952.

12. Гурбик А. Інституційні зміни в сільському самоврядуванні українських земель в контексті аграрної реформи XVI ст. / А. Гурбик // Актуальні проблеми вітчизняної та всесвітньої історії : зб. наук. пр. Рівнен. держ. гуманіт. ун-ту. – 2016. – С. 24–29.

13. Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов : дис. ... канд. юрид. наук / В. Ф. Евтушенко. – Москва, 2006. – 182 с.

14. Корновенко С. В. Податкова система української козацької держави за гетьманування Богдана Хмельницького [Електронний ресурс] / С. В. Корновенко. – Режим доступу : <http://wiki.kneu.kiev.ua/MediaWiki3/images/a/a4/Kornovenko38-45.pdf>.

15. Колесников О. В. Історія грошей та фінансів : навч. посіб. / О. В. Колесников, Д. І. Бойко, О. О. Кілковіхіна. – 2-ге вид. випр. та допов. – Київ : ЦУЛ, 2008. – 140 с.

16. Нечай Н. В. Піднесення економічного розвитку в XIX сторіччі (продовження) [Електронний ресурс] / Н. В. Нечай. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1716>.

17. Мельник В. М. Адміністрування податків в історичній ретроспективі: дослідження розвитку підсистеми адміністрування податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 42–50.

18. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко] ; за заг. ред. В. П. Хомутенко. – Одеса : Атлант, 2015. – 314 с.

19. Рябчук О. Г. Еволюція регулювання доходів населення шляхом їх оподаткування / О. Г. Рябчук // Економіка та держава. – 2012. – № 6. – С. 44–47.

20. Іващенко В. А. Еволюція нормативно-правової бази податкової політики Центральної Ради та Гетьманату в українському селі (жовтень 1917 – грудень 1918 рр.) / В. А. Іващенко, О. М. Тараненко // Проблеми історії України XIX - початку XX ст. - 2011. – Вип. 18. – С. 148–153.

21. Радянська В. О. Правове забезпечення становлення та розвитку системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук / В. О. Радянська. – Київ, 2015. – 569 с.

22. Янішевська К. Д. Деякі аспекти правового регулювання податкових агентів в Україні / К. Д. Янішевська // Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф., 15–16 травня 2010 р. / Сумська філія Харківського національного університету внутрішніх справ. – Суми : ФОП Ляпощенко Л. Г., 2010. – С. 381–384.

23. О подоходном налоге с граждан : Декрет Кабинета Министров Украины № 13-92 от 26.12.1992 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://consultant.parus.ua/?doc=003A3FA347>.

24. Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства : Закон України від 05.07.1991 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 43. – Ст. 568.

25. Янішевська К. Д. Історія становлення та розвитку інституту податкового агента / К. Д. Янішевська // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». – 2015. – Вип. 1, т. 3. – С. 157–160.

26. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 г. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.

27. Шульга Т. М. Становлення і розвиток екологічного оподаткування / Т. М. Шульга // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. Юриспруденція. – 2013. – № 6-3, Том 2. – С. 68–70.

28. Фастолович В. А. Суть екологічного податку в економіці природокористування / В. А. Фастолович, А. С. Возик // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 4 (70). – С. 175–180.

29. Винницкий Д. В. Налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – Санкт-Петербург : Юридический центр Пресс, 2003. – 397 с.

30. Пасічна І. О. Особливості податкових правовідносин / І. О. Пасічна // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2011. – № 4. – С. 187–196.

31. Яговкина В. А. Некоторые аспекты института налогового правоотношения / В. А. Яговкина // Известия высших учебных заведений. – 2002. – № 5. – С. 93–96.

32. Теремецький В. І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 1 (9). – С. 175–188.

33. Горбунова О. Н. Финансовые правоотношения / О. Н. Горбунова // Финансовое право. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юристь, 2000. – С. 290–291.

34. Ясько І. В. Поняття, структура та особливості податкових правовідносин / І. В. Ясько // Митна справа. Спеціальний випуск. – 2014. – С. 141–146.

35. Коваль О. Сутність, структура та зміст правовідносин з приводу адміністрування податків та зборів / О. Коваль // Национальный юридический журнал: теория и практика. – 2015. – № 2 – С. 53–56.

36. Яговкина В. А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / В. А. Яговкина. – Москва, 2003. – 184 с.

37. Ильюшихин И. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения / И. Н. Ильюшихин // Известия вузов. Серия «Правоведение». – 2000. – № 2. – С. 127–145.

38. Венгеров А. Б. Теория государства и права : учеб. для вузов / А. Б. Венгеров – Москва : Юриспруденция, 2000. – 390 с.

39. Налоговое право : [учебник] / под ред. С. Г. Пепеляева. – Москва : Юристъ, 2003. – 591 с.

40. Теремецький В. І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 741–748.

41. Карасева М. В. Финансовое правоотношение / М. В. Карасева – Москва : НОРМА, 2001. – 288 с.

42. Пасічна І. О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин / І. О. Пасічна // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2014. – № 12. – С. 142–144.

42. Мазурик О. Ф. Регулювання відносин представництва при справлянні податків та зборів / О. Ф. Мазурик // Держава та регіони. Серія «Право». – 2010. – № 1. – С. 160–162.

44. Майданик Р. А. Проблеми довірчих відносин у цивільному праві / Р. А. Майданик. – Київ : Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2002. – 502 с.

45. Бабін І. І. Правовий статус податкового агента як суб'єкта податкового права / І. І. Бабін // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2014. – Вип. 728. – С. 99–102.

46. Винницький Д. В. Суб'єкти податкового права / Д. В. Винницький. – Москва : Норма, 2000. – 185 с.

47. Міщенко Л. В. Держава як суб'єкт податкових правовідносин / Л. В. Міщенко // Вісник ХНУВС. – 2015. – № 3 (70). – С. 114–120.

48. Васильєва Н. С. Особливості справляння екологічного податку податковим агентом / Н. С. Васильєва // Юридичний вісник. – 2014. – № 2 (31). – С. 5–9.

49. Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине : [монография] / М. А. Перепелица ; под. ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 116 с.

50. Кучерявенко Н. П. Налоговое право Украины : Учебное пособие / под ред. проф. Н. П. Кучерявенко – Харьков : Легас, 2004. – 428 с.

51. Евтушенко В. Ф. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений / В. Ф. Евтушенко ; под общ. ред. И. И. Кучерова. – Москва : ИД «Юриспруденция», 2006. – 136 с.

52. Озерова Т. А. Налоговый агент как субъект налогового процесса / Т. А. Озерова // Проблемы в российском законодательстве. – 2011. – № 6. – С. 337–342.

53. Порохов Е. Налоговый агент как участник налоговых правоотношений [Электронный ресурс] / Е. Порохов. – Режим доступа : https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=33093215#pos=1.

54. Щодо виконання нотаріусами обов'язків податкового агента : Лист ДПА України № 3200/7/17-0116 від 19.02.2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uazakon.com/document/fpart01/idx01434.htm>.

55. Голобородько В. Нотаріус – не податковий агент при посвідченні договорів відчуження нерухомого та рухомого майна [Електронний ресурс] /

В. Голобородько // Журнал «Мала енциклопедія нотаріуса. – 2011. - № 1 (55).
– Режим доступу: <http://yurradnik.com.ua/stati/d0-be/>.

56. Науковий висновок стосовно правового статусу нотаріуса під час оподаткування доходів, отриманих платниками податку на доходи фізичних осіб в результаті прийняття ними у спадщину коштів, майна, майнових чи немайнових прав № 2 від 25.05.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://unp-rivne.com/index.php?id=448>.

57. Узагальнююча податкова консультація, важлива для приватних нотаріусів [Електронний ресурс] : офіційний веб-сайт ДФС у м. Києві. – Режим доступу : <http://kyiv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/arhiv1/209321.html>.

58. Про нотаріат : Закон України від 02.04.1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. - № 39. – Ст. 383.

59. Протокол № 1 засідання Методичної ради з питань нотаріату при Головному управлінні юстиції у Кіровоградській області від 10.02.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://krjust.gov.ua/UserFiles/File/notariat/protokol_1_10.02.2015.pdf.

60. Стукаленко В. А. До питання про поняття та ознаки суб'єктів фінансового права / В. А. Стукаленко // Форум права. – 2013. – № 1. – С. 981–985.

61. Кравчук М. В. Теорія держави і права. Проблеми теорії держави і права : навч. посіб. / М. В. Кравчук. – 3-тє вид., змін. та допов. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 247 с.

62. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. - № 29. – Ст. 377.

63. Про затвердження Інструкції про порядок реєстрації представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності в Україні [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі № 30 від 18.01.1996 р. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0034-96>.

64. Актуальні питання науки фінансового права : монографія / за ред. М. П. Кучерявенка. – Харків : Право, 2010. – 464 с.

65. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1-ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку [Електронний ресурс] : Наказ міністерства фінансів України № 4 від 13.01.2015 р. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15>.

66. Солдатенко С. В. Правовий інтерес: загальнотеоретична характеристика : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / С. В. Солдатенко. – Запоріжжя, 2014. – 20 с.

67. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. О. Головашевич. – Харків, 2008. – 30 с.

68. Карасева М. В. Финансовое право: общая часть / В. М. Карасева. – Москва : Юрист, 1999. – 400 с.

69. Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін. ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. – Київ : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

70. Перепелиця М. О. Особливості фінансової правосуб'єктності індивідуальних учасників фінансових правовідносин / М. О. Перепелиця // Проблеми законності. - 2011. - Вип. 114. - С. 108-118.

71. Конституція України : Закону України від 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. - № 30. - Ст. 141.

72. Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова. – 4-е изд. – Москва : Политиздат, 1981. – 445 с.

73. Погребняк С. П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика) : [монографія] / С. П. Погребняк. – Харків : Право, 2008. – 240 с.
74. Юткина Т. Ю. Налоги и налогообложение : ученик / Т. Ю. Юткина. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2002. – 576 с.
75. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – Москва: Соцэкгиз, 1935. – 605 с.
76. Миль Дж. Основы политической экономии / Дж. Миль.– Москва : Прогресс, 1981. – Т. 3. – 445 с.
77. Крисоватий А. І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики : дис. ... д-ра. екон. наук / А. І. Крисоватий. – Київ, 2006. – 485 с.
78. Wagner Ad. Finanzwissenschaft / Ad. Wagner. – Berlin, 1883. – Vol. 2. – P. 304.
79. Хохуляк В. В. Вплив ідей А. Сміта на формування вітчизняної фінансово-правової думки XVIII–XIX ст. / В. В. Хохуляк // Наукові права НУ ОЮА. – 2013. – С. 471–478.
80. 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.
81. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / заг. ред. М. Я. Азарова. – Київ : М-во фінансів України ; Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 2389 с.
82. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. С. Башняк. – Харків, 2005. – 190 с.
83. Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине / Н. П. Кучерявенко. – Харьков, 1997. – 256 с.

84. Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель-налогоплательщик-государство: учеб. пособие / Г. А. Гаджиев, С. Г. Пепеляев. – М., 1998. – 592 с.

85. Тодыка Ю. Н. Основы конституционного строя Украины : учеб. пособие / Ю. Н. Тодыка. – Харьков: Факт, 2000. – 382 с.

86. Бондарь Н. Налоги как связующее звено между властью и свободой / Н. Бондарь // Сравнительное конституционное обозрение. – 2006. – № 3 (56). – С. 123–137.

87. 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». – 2010. – № 7. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=253>.

88. Янішевська К. Д. Принципи діяльності податкового агента як суб'єкта податкових правовідносин / К. Д. Янішевська // Науковий журнал «Правові горизонти». – 2017. – Вип. 4 (17). – С. 75–80.

89. Конституции зарубежных государств : учебное пособие / сост. проф. В. В. Маклаков. – 2-е изд., исправ. и доп. – Москва : БЕК, 1999. – 584 с.

90. Боднар С. Б. Рівність як категорія філософії права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.12 / С. Б. Бондарь. – Львів, 2010. – 22 с.

91. Тарахович Т. І. Принципи юридичної відповідальності в системі принципів права / Т. І. Тарахович // Альманах права. Свобода, рівність та гідність особи в правовій теорії та юридичній практиці. – Київ : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2013. Випуск 4. – С. 284–287.

92. Подковенко Т. О. Принципи юридичної відповідальності: загальнотеоретичний аспект / Т. О. Подковенко, Л. В. Павелко // Молодий вчений. – 2015. – № 2 (17). – С. 830–833.

93. Самощенко И. С. Ответственность по советскому законодательству / И. С. Самощенко, М. Х. Фаркушин – Москва : Юрид. лит., 1971. – 240 с.

94. Налоговые процедуры : учебное пособие / под ред. А. Н. Козырина. – Москва : Норма, 2008. – 256 с.
95. Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве / Д. М. Щекин. – Москва : Академический правовой университет, 2002. – 253 с.
96. Мірошніченко М. В. Презумпція правомірності рішень платника податків : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / М. В. Мірошніченко. – Запоріжжя, 2016. – 20 с.
97. Смичок С. М. Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / С. М. Смичок. – Харків, 2015. – 190 с.
98. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз : монографія / А. Й. Іванський. – Одеса : Юрид. л-ра, 2008. – 504 с.
99. Будько З. М. Презумпція невинуватості в податковому праві / З. М. Будько // Форум права. – 2011. – № 1. – С. 142–148.
100. Бакаева О. Ю. О соотношении частных и публичных интересов / О. Ю. Бакаева, Н. А. Погодина // Журнал российского права. – 2011. – № 4. – С. 36–47.
101. Бабін І. І. Правове регулювання податкової таємниці за законодавством України / І. І. Бабін // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2012. – Вип. 6. – С. 98–101.
102. Мандзюк О. А. Правовий режим податкової інформації в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. А. Мандзюк. – Запоріжжя, 2014. – 198 с.
103. Про інформацію : Закон України від 02.10.1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.
104. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 32. – Ст. 314.

105. 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.

106. Гумін О. М. Адміністративно-правовий статус особи: поняття та структура / О. М. Гумін, Є. В. Пряхін // Наше право. – 2014. – № 5. – С. 32–37.

107. Зайчук О. В. Теорія держави і права : підруч. / О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. – Київ : Юрінком Інтер, 2006. – 688 с.

108. Резнік О. М. Адміністративно-правові засади діяльності податкової міліції : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. М. Резнік ; Нац. акад. прав. наук України, НДІ інф-ки і права. – Київ, 2013. – 227 с.

109. Бондаренко Н. О. Конституційно-правовий статус особи: теоретико-практичні засади / Н. О. Бондаренко // Форум права. – 2016. – № 4. – С. 35–40.

110. Якимчук Н. Я. Правовий статус розпорядників бюджетних коштів в Україні : автореферат дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 / Н. Я. Якимчук. – Київ : б. в., 2010. – 20 с.

111. Корельський В. М. Теория государства и права : учебник для вузов / В. М. Корельський, В. Д. Перевалова. – Москва : НОРМА-ИНФА, 2002. – 570 с.

112. Колодій А. М. Права, свободи і обов'язки громадянина в Україні : підруч. / А. М. Колодій, А. Ю. Олійник. – Київ : Правова єдність, 2008. – 350 с.

113. Лазарев Б. М. Компетенция органов управления / Б. М. Лазарев. – Москва : Юрид. лит., 1972. – 280 с.

114. Алехин А. П. Предприятие в системе отраслевого управления. Административно-правовые вопросы / А. П. Алехин. – Москва : Изд-во Моск. ун-та, 1977. – 191 с.

115. Окунев І. С. Загально-теоретичні засади правового статусу суб'єкта права : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / І. С. Окунев. – Київ, 2009. – 222 с.
116. Мицкевич А. В. Субъекты советского права / А. В. Мицкевич. – Москва : Гос. изд-во юрид. литературы, 1962. – 212 с.
117. Надьон В. В. Особливості прав та обов'язків, які виникають з правового статусу особи / В. В. Надьон // Вісник господарського судочинства. – 2015. – № 4. – С. 84–89.
118. Иоффе О. С. Избранные труды по гражданскому праву / О. С. Иоффе. – Москва : Статут, 2000. – 777 с.
119. Витрук Н. В. Общая теория правового положения личности / Н. В. Витрук. – Москва : Норма, 2008. – 448 с.
120. Матузов Н. И. Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права / Н. И. Матузов. – Саратов : Изд-во Саратовского ун-та, 1972. – 292 с.
121. Ем В. С. К вопросу о понятии, содержании и сущности правовых обязанностей / В. С. Ем // Вестн. Моск. ун-та: Сер. 11: Право. – 1981. – № 1. – С. 56–62.
122. Кравченко В. В. Конституційне право України : навч. посіб. / В. В. Кравченко. – Київ : Атіка, 2004. – 512 с.
123. Лызлов Д. Н. Юридические гарантии правового статуса молодежи : дисс. ... канд. юрид. наук / Д. Н. Лызлов. – Владимир, 2005. – 171 с.
124. Воеводин Л. Д. Юридический статус личности в России : [учебное пособие] / Л. Д. Воеводин. – Москва : Издательство МГУ, Издательская группа ИНФРА М-НОРМА, 1997. – 302 с.
125. Сиренко В. Ф. Реальность прав советских граждан / В. Ф. Сиренко. – Киев : Наук. думка, 1983. – 139 с.
126. Убогий С. А. Право на оскарження рішень податкових органів як дієва правова гарантія захисту прав та законних інтересів платника податків /

С. А. Убогий, О. М. Мельник // Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. Серія : Право та державне управління. – 2013. – С. 137–142.

127. Стріяшко Г. М. Податкові агенти як суб'єкти податкового права : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Г. М. Стріяшко. – Ірпінь, 2010. – 185 с.

128. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків Наказ Міністерство фінансів України № 524 від 02.06.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15>.

129. Касьяненко Л. М. Юридичні гарантії захисту прав платників податків / Л. М. Касьяненко, В. В. Чайка // Міжнародний юридичний вісник : збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2015. – Вип. 1 (2). – С. 5–13.

130. Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Г. В. Петрова. – Москва, 2003. – 58 с.

131. Семчик О. О. Держава і фінанси: правовий зв'язок : монографія / О. О. Семчик ; відп. ред. Л. К. Воронова. – Київ : Юрид. думка, 2010. – 204 с.

132. Смирникова Ю. Л. Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Ю. Л. Смирникова. – Москва, 2002. – 26 с.

133. Руденко А. А. Финансово-правовой статус главных и иных распорядителей средств федерального бюджета как участников бюджетного процесса : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. А. Руденко. – Саратов, 2008. – 28 с.

134. Янішевська К. Д. Поняття та структура фінансово-правового статусу податкових агентів / К. Д. Янішевська // Науковий збірник

«Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції» – 2017. – Вип. 1, Т. 2. – С. 132–136.

135. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків : зміст та класифікація : автореф. дис. ... канд. юрид. наук спец. 12.00.07 / С. О. Бондаренко. – Харків, 2017. – 23 с.

136. Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права / Н. М. Коркунов. – Санкт-Петербург, 1898. – 363 с.

137. Скакун О. Ф. Теория государства и права (энциклопедический курс) : учебник / О. Ф. Скакун. – Харьков : Эспада, 2005. – 839 с.

138. Гаманюк Л. О. Юридичний та конституційний обов'язок в українському праві / Л. О. Гаманюк // Актуальні питання держави і права. – 2012. – Вип. 67. – С. 248–254.

139. Бекбаев Е. Проблема начала в теоретическом познании правовой системы / Е. Бекбаев. – Астана, 2009. – 632 с.

140. Нікуліна А. Г. Адміністративно-правовий статус органів досудового розслідування Національної поліції України : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Нікуліна А. Г. – Київ, 2017. – 241 с.

141. Основы налогового права : учебное пособие / под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 384 с.

142. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. – Київ : Мін. фін. України, 2010. – Т. 1. – 448 с.

143. Дуравкін П. М. Податковий обов'язок: правова категорія чи наукова абстракція / П. М. Дуравкін // Державне будівництво та місцеве самоврядування. – 2014. – Вип. 27. – С. 128–138.

144. Про систему оподаткування : Закон України : від 25.06.1991 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

145. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність : Закон України від 16.07.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 40. – Ст. 365.

146. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків : зміст та класифікація : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / С. О. Бондаренко. – Харків; 2017. – 209 с.

147. Про затвердження Технічного регламенту Центру обслуговування платників [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства доходів і зборів України № 519 від 30.09.2013 р. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/62852.html>

148. Янішевська К. Д. Окремі питання правового регулювання прав податкових агентів в Україні / К. Д. Янішевська // Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку : збірник матеріалів IV Міжнародної наук.-практ. конф., присвяченої 20-й річниці незалежності України та 20-й річниці заснування інституту президенства в Україні (м. Суми, 21–22 травня 2011 року) / Сумська філія Харківського національного університету внутрішніх справ. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2011. – С. 478–479.

149. Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства доходів і зборів України № 547 від 10.10.2013 р. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13/>.

150. Мулявка Д. Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д. Г. Мулявка ; Національна академія держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2004. – 215 с.

151. Черкес В. О. Проблема визначення правового статусу платників податків / В. О. Черкес // Управління, господарювання, право. – 2004. – С. 65–69.

152. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України № 916 від 21.10.2015 р. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>.

153. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2005. - № 35-36, № 37. - Ст. 446.

154. Бевзенко В. М. Захист в адміністративному судочинстві України прав платників податків від дій органів державної податкової служби / В. М. Бевзенко // Юридичний науковий електронний журнал. – 2013. – № 1. – С. 8–12.

155. Карнаух Т. М. Відшкодування шкоди, заподіяної додатковими органами: правове регулювання та проблеми застосування в Україні / Т. М. Карнаух // Наукові записки НаУКМА. – 2016. – Т. 181. – С. 106–110.

156. Міняйло М. П. Адміністративно-правове забезпечення реалізації права громадян на звернення : монографія / М. П. Міняйло, Ю. І. Кіщак ; за заг. ред. І. Т. Кіщака. – Миколаїв : ТОВ «Фірма «Іліон», 2009. – 192 с.

157. Про надання роз'яснення [Електронний ресурс]: Лист Державної фіскальної служби України від 17.03.2017 р. – Режим доступу: <http://kr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/291664.html>.

158. Гаруст Ю. В. До питання адміністративної відповідальності як засобу забезпечення прав громадян у податковій сфері / Ю. В. Гаруст // Наука і правоохорона. – 2013. – № 3 (21), ч. 2. – С. 48–53.

159. Подорожній Є. Ю. Теоретичні підходи до визначення поняття «юридична відповідальність» / Є. Ю. Подорожній // Вісник ХНУВС. – 2014. – № 3 (66). – С. 6–15.

160. Іванова О. І. Юридична відповідальність як різновид соціальної відповідальності / О. І. Іванова // Вісник Академії адвокатури України. – 2012. – № 3 (25). – С. 21–26.

161. Літошенко О. С. Адміністративна відповідальність в системі юридичної відповідальності : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Літошенко Олена Святославівна. – Київ, 2004. – 199 с.

162. Теория государства и права : учебник / А. С. Пиголкин, А. Н. Гололовистикова, Ю. А. Дмитриев, А. Х. Саидов ; под. ред. А. С. Пиголкина. – Москва : Юрай-Издат, 2005. – 613 с.

163. Липинский Д. А. Общая теория юридической ответственности : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.01 / Д. А. Липинский. – Саратов, 2004. – 490 с.

164. Налоговое право : учеб. пособ. / под ред. С. Г. Пепеляева. – Москва, 2000. – 343 с.

165. Матузов Н. И. Теория государства и права : [учебник] / Н. И. Матузов, А. В. Малько. – 3-е изд. – Москва : Дело АНХ, 2009. – 528 с.

166. Стариков Ю. Н. Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность / Ю. Н. Стариков. – Воронеж: ИПФ «Воронеж», 1995. – 284 с.

167. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.1984 р. // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. - Дод. до № 51. - Ст. 1122.

168. Оніщик Ю. В. Актуальні питання відповідальності за порушення податкового законодавства / Ю. В. Оніщик // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Вип. 1, Том. 3. – С. 66–69.

169. Вигдорчик Д. Г. Налоговое правонарушение : правовая характеристика : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / Д. Г. Вигдорчик. – Москва, 2009. – 242 с.

170. Онищук Н. Ю. Податкове правопорушення за податковим кодексом / Н. Ю. Онищук // Державне будівництво та місцеве самоврядування. – 2011. – Вип. 22. – С. 192–202.

171. Очкуренко С. В. Фінансово-правова відповідальність : проблеми теорії та застосування норм права / С. В. Очкуренко // Часопис Академії адвокатури України. – 2012. – Вип. 16. – С. 1–8.

172. Мацелик М. О. Адміністративна відповідальність за ухилення від оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук. : спец. 12.00.07 / Мацелик Михайло Олексійович. – Ірпінь, 2005. – 191 с.

173. Сакали М. Я. Правова природа юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень / М. Я. Сакали // Актуальні проблеми держави і права. – 2010. – С. 91–95.

174. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 / А. Й. Іванський. – Одеса, 2009. – 43 с., С. 7;

175. Кучерявенко Н. П. Налоговое право / Н. П. Кучерявенко. – Харків, 1997. – 398 с.

176. Головань Т. М. Актуальні питання фінансово-правової відповідальності платників податків / Т. М. Головань // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. : Юриспруденція. – 2016. – № 23. – С. 76–69.

177. Дмитренко Е. С. Фінансово-правова відповідальність : поняття, ознаки та безпекознавчий зміст / Е. С. Дмитренко // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2012. – Вип. 618. – С. 89–93.

178. Бахрах Д. Н. Административная ответственность и финансовые санкции / Д. Н. Бахрах, Л. Ю. Кролис // Журнал российского права. – 2004. – № 8. – С. 85–90.

179. Гетьманцев Д. О. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : [наук.-практ. посіб.] / Д. О. Гетьманцев, Р. В. Макаруч, Я. С. Толкачов ; Нац. шк. суддів України, Юрид. компанія «Jurimex». – Київ : Юрінком Інтер, 2015. – 748 с.

180. Самсін І. Л. Про наслідки невиконання податкового зобов'язання / І. Л. Самсін // Наукові праці НУ ОЮА. – 2013. – С. 85–91.

181. Нагребельний В. П. Фінансове право України. Загальна частина / В. П. Нагребельний, В. Д. Чернадчук, В. В. Сухонос. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2004. – 320 с.

182. Міщенко Л. В. Суттєві риси податкової відповідальності / Л. В. Міщенко // Право і безпека. – 2011. – № 4 (41). – С. 218–221.

183. Новицький А. М. Особливості застосування відповідальності за правопорушення у податковій сфері / А. М. Новицький // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2013. – № 2 (61). – С. 23–28.

184. Бакун О. В. Податкова відповідальність громадян / О. В. Бакун // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2000. – № 82. – С. 75–82.

185. Голуб Г. М. Окремі питання фінансово-правової відповідальності у податковій сфері / Г. М. Голуб // Право і суспільство. – 2013. – № 6. – С. 225–228.

186. Гуров О. В. Фінансово-правова відповідальність у сфері оподаткування доходів фізичних осіб / О. В. Гуров // Держава і право. – 2012. – Вип. 56. – С. 372–377.

187. Білоус В. Т. Правова природа фінансових санкцій, що застосовуються за порушення податкового законодавства / В. Т. Білоус // Наука і правоохорона. – 2013. – № 4 (22) – С. 70–76.

188. Будько З. М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / З. М. Будько ; Національна академія держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2005. – 18 с.

189. Щодо застосування штрафу при самостійному виправленні помилок у ф. № 1-ДФ [Електронний ресурс]: Лист ДФС України від 23.11.2016 р. – Режим доступу: <https://www.buh24.com.ua/list-dfs-vid-23-11-2016-r-n-20232-5-99-99-13-01-01-16/>.

190. Рішення колегії суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного суду України від 22.03.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.vru.gov.ua/content/file/Постанова_ВСУ_Кравець.doc.

191. Заяць Р. Я. Поняття та ознаки адміністративної відповідальності / Р. Я. Заяць // Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. – 2012. – Вип. 8. – С. 17–20.

192. Іванцов, В. О. Проблеми реалізації адміністративної відповідальності за правопорушення в галузі фінансів / В. О. Іванцов // Форум права. – 2010. – № 2. – С. 177–186.

193. Трипольська М. І. Правова характеристика фінансового штрафу / М. І. Трипольська // Держава та регіони. – 2013. – № 1 (39). – С. 110–114.

194. Постанова Чугуївського міського суду Харківської області про притягнення до адміністративної відповідальності від 11.02.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://opendatabot.com/court/42656138-e8ea94f6c1f3f139b281c8d27a420af3>.

195. Постанова Свалявського районного суду про притягнення до адміністративної відповідальності від 25.05.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://opendatabot.com/court/44328647149d8c67cf832ea2b8f178171533adab>

196. Постанова Ковпаківського районного суду про притягнення до адміністративної відповідальності від 22.08.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://opendatabot.com/court/684146421c450f878263d480234c5b1878ee2408194>.

197. Янішевська К. Д. Актуальні питання юридичної відповідальності податкового агента / К. Д. Янішевська // Юридичний науковий електронний журнал. – 2017. – № 5. – С. 121–125. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lsej.org.ua/5_2017/34.pdf.

198. Про деякі питання застосування законодавства, про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових

платежів [Електронний ресурс] : Постанова Пленуму Верховного Суду України № 15 від 08.10.2004 р. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04>.

199. Огороднік К. М. Питання вини при ухиленні від сплати податків / К. М. Огороднік // Університетські наукові записки. – 2014. – № 3 (51). – С. 140–144.

200. Морозов Ю. В. Уклонение от уплаты налогов, меры и методы борьбы с неплательщиками налогов / Ю. В. Морозова // Культура народов Причерноморья. – 2006. – № 85. – С. 24–26.

201. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25–26 – Ст. 131.

202. Удод М. В. Адміністративна відповідальність юридичних осіб / М. В. Удод, О. Г. Літус // Вісник Академії митної служби України. Серія : Право. – 2010. – № 1. – С. 90–95.

203. Грищук В. К. Кримінальна відповідальність юридичних осіб: порівняльно-правове дослідження : монографія / В. К. Грищук, О. Ф. Пасєка. – Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2013. – 248 с.

204. Салказанов А. Э. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов в Российской Федерации и зарубежных странах на примере ответственности организаций / А. Э. Салказанов // Налоги и налогообложение. – 2013. – № 11 (113). – С. 852–859.

205. Польщиков В. В. Інститут адміністративної відповідальності юридичних осіб в Україні та зарубіжних державах : порівняльно-правовий аналіз / В. В. Польщиков // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. : Юриспруденція. – 2015. – № 15. – С. 88–90.

206. Славкова А. А. Критерії ідентифікації великих платників податків: зарубіжний досвід та українські реалії / А. А. Славкова, О. С. Ватаманюк // Фінанси, облік і аудит : збірник наукових праць / відп. ред. А. М. Мороз. – Київ : КНЕУ, 2013. Вип. 2 (22). – С. 119–131.

207. Рубан Н. І. Податкове адміністрування великих платників податків / Н. І. Рубан, Т. М. Єгорова, Т. В. Василькова // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 2 (49). – С. 47–53.

208. Махиніч Ю. С. Правове забезпечення взаємодії контролюючих органів у сфері оподаткування з великими платниками податків : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Ю. С. Махиніч. – Ірпінь, 2015. – 248 с.

209. Тімарцев О. Ю. Адміністрування великих платників податків: світовий досвід і Україна / О. Ю. Тімарцев // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. Сер. Економічні науки. – 2010. – № 4. – С. 307–314.

210. Пилипів В. В. Сучасні форми взаємодії у сфері оподаткування / В. В. Пилипів, В. І. Тарангул // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2014. – № 1 (64). – С. 188–194.

211. Олейнікова Л. Г. Створення умов та сприяння добровільній сплаті податків як елемент удосконалення податкової політики України / Л. Г. Олейнікова // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 4. – 274 с.

212. Дроговоз Ю. Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення / Ю. Дроговоз, В. Дубровський. – Київ, 2015. – 32 с.

213. Про інформаційне співробітництво щодо надання послуг зі сплати податків, зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс] : Угода від 24.03.2015 р. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/dpa-i-gromadskist/memorandum-i-ta-dogovori/pro-spiv-pratsyu/190921.html>.

214. Про партнерство та співробітництво між Всеукраїнською громадською організацією «Асоціація платників податків України» та Державною фіскальною службою України [Електронний ресурс] :

Меморандум від 29.06.2017 р. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/dpra-i-gromadskist/memorandumi-ta-dogovori/pro-spivpratsyu/301914.html>.

215. Діденко А. В. Аналіз форм взаємодії при оподаткуванні в інформаційному суспільстві / А. В. Діденко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2012. – Вип. 1 (6). – С. 41–47.

216. Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки : Закон України від 09.01.2007 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2007. – № 12 – Ст. 102.

217. Матвейчук Л. О. Організаційно-правові механізми електронної взаємодії у сфері оподаткування в контексті Податкового кодексу України / Л. О. Матвейчук // Вісник НАДУ при Президентові України. – 2016. – № 2. – С. 58–66.

218. Лист ДФС України № 22561/6/99-99-14-03-03-15 від 19.10.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovikonsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridic-hnih-osib/print-70024.html>.

219. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1245-2010-%D0%BF>.

220. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 32. – Ст. 314.

221. Про затвердження Типового порядку організації роботи та взаємодії між структурними підрозділами органів Державної фіскальної служби при розгляді запитів на отримання публічної інформації [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2014 р. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1573-14>.

222. Про затвердження Концепції та документів для забезпечення ефективної організації роботи з надання адміністративних послуг та сервісів

центрами обслуговування платників [Електронний ресурс] : Наказ ДФС України № 458 від 20.05.2016 р. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/62852.html>.

223. Сердюк В. М. Податковий облік : навч. посіб. / В. М. Сердюк. – Київ : ЦНЛ, 2005.– 312 с.

224. Костенко Ю. О. Щодо порядку проведення камеральної перевірки / Ю. О. Костенко // Правничий часопис Донецького університету. – 2013. – № 1. – С. 216–222.

225. Лист ДФС України від 16.02.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.buh24.com.ua/list-dfs-ukrayini-vid-16-02-2017-3874-7-99-99-13-01-01-17/>.

226. Коваль Д. А. Щодо специфіки окремих видів податкових перевірок / Д. А. Коваль // Науковий вісник Академії муніципального управління: Серія «ПРАВО». – 2014. – Вип. 1. – С.119–124.

227. Мисник Т. Г. Податкові перевірки як основна форма податкового контролю / Т. Г. Мисник // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії : Спецвипуск : економічні науки. – Полтава, 2012. – С. 96–101.

228. Про затвердження Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невіїзної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2015 р. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1522-15>.

229. Яковенко О. В. Правові засади здійснення електронних перевірок органами доходів і зборів / О. В. Яковенко, В. А. Туржанський // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2013. – Вип. 4 (41). – С. 237–240.

230. Резнік О. М. Податкове право України (у схемах і таблицях) : навч. посіб. / О. М. Резнік, А. В. Солонар. – Суми : Видавниче підприємство «Мрія-І», 2015. – 124 с.

231. Найденко О. Є. Податковий контроль : навч. посіб. / О. Є. Найденко – Харків : Вид-во ХНЕУ, 2012. – 224 с.

232. Васькович І. М. Податкові перевірки : сучасний стан та процедури проведення / І. М. Васькович, М. М. Баран // Національний університет «Львівська політехніка» – 2013. – № 12. – С. 104–109.

233. Голубєва В. О. Основи організаційно-правового забезпечення податкових перевірок в Україні та державах Європи : порівняльний аспект / О. В. Голубєва // Часопис Академії адвокатури України – 2013. – № 18. – С. 1–6.

234. Постанова Харківського окружного адміністративного суду від 01.06.2017 р. № 820/1924/17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://advisortax.org/wp-content/uploads/2017/06/Postanova-pro-skasuvannya-Nakazu-_planova-perevirka.pdf.

235. Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : дис. ... канд. юрид. наук. / Є. Ю. Усенко; Національний університет державної податкової служби України. – Ірпінь, 2010. – 78 с.

236. Мінаєва К. В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів / К. В. Мінаєва // Форму права. – 2011. – № 4. – С. 479–486.

237. Інформація щодо оскаржень рішень станом на 01.09.2017 р. [Електронний ресурс] : офіційний веб-сайт ДФС України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/309661.html>.

238. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>.

239. Свириденко В. М. Нові підходи до побудови відносин між платниками податків і контролюючими органами / В. М. Свириденко //

Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2014. – № 2 (65). – С. 86–91.

240. Берлач А. І. Конфліктологія : навч. посіб. для дистанційного навчання / А. І. Берлач, В. В. Кондрюкова. – Київ : Університет «Україна», 2007. – 204 с.

241. Про затвердження Положення про надання безоплатної первинної правової допомоги в Адміністрації Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України [Електронний ресурс]: Наказ Адміністрації Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації від 04.06.2016 р. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z_0753-16.

242. Голоядова Т. О. Перспективи запровадження медіації для вирішення податкових спорів в Україні / Т. О. Голоядова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. – 2016. – № 20. – С. 26–29.

243. Єрмоменко Г. Податкова медіація: досвід і перспективи впровадження [Електронний ресурс] / Г. Єрмоменко, А. Заїченко // Юрист & Закон. – 2014. – № 25. – Режим доступу : http://ukrmediation.com.ua/Zaichenko_U&Z.pdf.

244. Дендорфер Р. Медиация в Германии: структура, особенности и современное состояние / Р. Дендорфер // Коммерческая медиация: теория и практика : сб. ст. / под. ред. С. К. Загайновой, В. О. Аболонина. – Москва : Инфо-ропик Медиа, 2012. – С. 1–27.

245. Балух В. С. До питання можливості впровадження в Україні медіації при вирішенні податкових спорів / В. С. Балух // Право та державне управління. – 2013. – № 3 (12). – С. 31–35.

246. Гаруст Ю. В. Сучасні тенденції взаємодії органів, що реалізують податкову політику з платниками податків / Ю. В. Гаруст // Науковий вісник Херсонського національного університету. Серія «Право». – Спеціальний випуск. – 2013. – С. 67–70.

247. Чинчин М. М. Межі та стадії податкового адміністрування / М. М. Чинчин // Фінансове право. – 2013. – № 1 (23). – С. 26–29.

248. Журавський О. А. Податкові консультації: сутність та порядок оскарження / О. А. Журавський, О. О. Долгий, О. А. Долгий // Міжнародний юридичний вісник : збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2014. – Вип. 1 (1) – С. 18–23.

249. Смірнова О. М. Податкове консультування: зміст та стан розвитку в Україні та світі / О. М. Смірнова // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – Вип. 2 (53). – Ірпінь, 2011. – С. 84–91.

250. Теремецький В. І. Проблема вдосконалення консультативно-роз'яснювальної роботи територіальними органами Державної фіскальної служби України / В. І. Теремецький // Вісник Академії адвокатури України. – 2015. – Т. 11, № 3 (34). – С. 39–47.

251. Шевчук О. А. Оцінка ефективності податкового контролю / О. А. Шевчук // Економіка та держава. – 2013. – № 1. – С. 28–31.

252. Sabine В. Е. А History of Income Tax / В. Е. Sabine : – Abingdon, 2006. – Р. 567.

253. Коломиец Д. С. Правове положение налогового агента в российском и зарубежном законодательстве [Электронный ресурс] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д. С. Коломиец. – Москва, 2011. – Режим доступа : <http://www.dissercat.com/content/pravovoe-polozhenie-nalogovogo-agenta-v-rossiiskom-i-zarubezhnom-zakonodatelstve>.

254. Эберг К. Т. ф. Курс финансовой науки: Перевод с 12 немецкого издания / К. Т. ф. Эберг – Санкт-Петербург.: Тип. А. Розена, 1913. – 604 с.

255. Тофан І. Проблематика оподаткування в країнах Євросоюзу / І. Тофан // Аграрна економіка. – 2012. – Т. 5. – № 1–2. – С. 12–14.

256. Янішевська К. Д. Порівняльний аналіз обов'язків податкових агентів України та Австрії / К. Д. Янішевська // Правові засади функціонування публічної влади щодо забезпечення інтелектуального

розвитку та безпеки суспільства : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Суми, 19–20 травня 2016 р. / редкол.: А. М. Куліш, М. М. Бурбика, О. М. Резнік та ін. – Суми : СумДУ, 2016. – С. 309–311.

257. Янішевська К. Д. Європейський досвід оподаткування: порівняльний аналіз обов'язків податкових агентів України та Австрії / К. Д. Янішевська // Прикарпатський юридичний вісник : збірник наукових праць. – 2016. – Вип. 4 (13). – С. 88–91.

258. Славкова А. А. Особистий прибутковий податок : зарубіжний досвід адміністрування / А. А. Славкова // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – Вип. 1 (21). – С. 219–228.

259. Налоговый кодекс Республики Молдова № 1163-ХІІІ от 24.04.1997 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30398075#pos=3248;-177.

260. Закон о подоходном налоге с населения [Электронный ресурс] : Закон Латвии от 20.06.1995 г. – Режим доступа : http://www.smartlatvia.lv/zakon-o-podohodnom-naloge-s-naselenija/#_Точ414285193.

261. Налоговый кодекс Грузии № 692-вс от 22.12.2004 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.refworld.org.ru/pdfid/548f00b54pdf>].

262. Налоговый кодекс Кыргызской Республики № 230 17.10.2008 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://sti.gov.kg/stsdocuments/NK30.10.12.pdf>.

263. Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) № 166-З от 19.12.2002 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nalog.gov.by/ru/article23/>.

264. Кодекс Республіки Казахстан «Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету» (Податковий кодекс) від 10.12.2008 р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217#sub_id=150000.

265. Податковий кодекс Російської Федерації від 31.07.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://base.garant.ru/10900200/3/#block_2003.

266. Налоговый кодекс Республики Таджикистан № 901 от 17.09.2012 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://tpp.tj/business-guide2017/pdf/Налоговый%20кодекс%20Республики%20Таджикистан.pdf>.

267. Янішевська К. Д. Некоторые проблемы определения понятия налогового агента / К. Д. Янішевська // *Legea si viata* (Закон и жизнь (Молдова)). – 2014. – № 8/2 (272). – С. 183–186.

268. Письмо Министерства финансов Российской Федерации № 03-04-06-01/53 от 11.03.2009 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/99_902147374.

269. О порядке исчисления и уплаты НДФЛ иностранными артистами [Электронный ресурс] : Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации № ОА-4-13/14633 от 03.09.2012 г. – Режим доступа: <http://народныйвопрос.рф/Home/Article/2772>.

270. О налоговой ответственности налоговых агентов [Электронный ресурс] : Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации № ГД-4-11/14515 от 09.08.2016 р. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71376560/>.

271. Янішевська К. Д. Деякі питання юридичної відповідальності податкових агентів / К. Д. Янішевська // *Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку* : збірник матеріалів V Міжнародної науково-практичної конференції (19-20 травня 2012 року, м. Суми) / Сумська філія Харківського національного університету внутрішніх справ. – Суми : ТОВ «Друкарській дім «Папірус», 2012. Ч. 1. – С. 546–548.

272. Щепотьев А. В. Освобождение от уголовной ответственности за совершение преступлений, предусмотренных статьями 198-199-1 УК РФ /

А. В. Щепотьев, В. В. Наумов // Право и экономика. – 2012. – № 3. – С. 64–68.

273. Земцов А. А. Институт налоговых агентов в РФ необходимо ликвидировать / А. А. Земцов // Проблемы учета и финансов. – 2011. – № 2. – С. 32–34.

274. Налоговый кодекс Республики Азербайджан № 905-IQ от 11.07.2000 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [https://online.zakon.kz/Document/? doc_id=30414629#pos=398](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30414629#pos=398).

ДОДАТКИ

Додаток 1

Список публікацій здобувача:

1. Янішевська К. Д. Некоторые проблемы определения понятия налогового агента / К. Д. Янішевська // *Legea și viața (Закон и жизнь (Молдова))*. – 2014. – № 8/2 (272). – С. 183–186.
2. Янішевська К. Д. Історія становлення та розвитку інституту податкового агента / К. Д. Янішевська // *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. – 2015. – Вип. 1. – Том 3. – С. 157–160.
3. Янішевська К. Д. Європейський досвід оподаткування: порівняльний аналіз обов'язків податкових агентів України та Австрії / К. Д. Янішевська // *Прикарпатський юридичний вісник: Збірник наукових праць*. – 2016. – Вип. 4 (13). – С. 88–91.
4. Янішевська К. Д. Поняття та структура фінансово-правового статусу податкових агентів / К. Д. Янішевська // *Науковий збірник «Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції»* – 2017. – Вип. 1. Т. 2. – С. 132–136.
5. Янішевська К. Д. Принципи діяльності податкового агента як суб'єкта податкових правовідносин / К. Д. Янішевська // *Науковий журнал «Правові горизонти»*. – 2017. – Вип. 4 (17). – С. 75–80.
6. Янішевська К. Д. Актуальні питання юридичної відповідальності податкового агента [Електронний ресурс] / К. Д. Янішевська // *Юридичний науковий електронний журнал*. – 2017. - № 5. – С. 121–125. – Режим доступу: http://lsej.org.ua/5_2017/34.pdf.
7. Янішевська К. Д. Визначення поняття податкового у законодавстві та теорії податкового права України / К. Д. Янішевська // *Теорія і практика*

- сучасного права : збірник матеріалів конференції. – Херсон: Айлант, 2010. – Т. 1. – С. 304–306
8. Янішевська К. Д. Податковий агент як суб'єкт податкових правовідносин / К. Д. Янішевська // Соціально-гуманітарні проблеми сучасної молоді в Україні : матеріали молодіжної конференції, 23-24 квітня 2010 року / Відп. за вип. Л.П. Валенкевич. – Суми : СумДУ, 2010. – Ч. 2. – С. 67–69.
9. Янішевська К. Д. Проблеми правового регулювання прав та обов'язків податкових агентів в Україні / К. Д. Янішевська // Закарпатські правові читання. Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених та студентів, 29-30 квітня 2010 р.: У 2-х т. / За заг. ред. Ф. Г. Ващука, П. А. Трачука. – Ужгород: ЗакДУ, 2010. – Т. 1. – С. 259–261
10. Янішевська К. Д. Деякі аспекти правового регулювання податкових агентів в Україні / К. Д. Янішевська // Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф., 15-16 травня 2010 р. / Сумська філія Харківського національного університету внутрішніх справ. – Суми: ФОП Ляпощенко Л. Г., 2010. – С. 381–384
11. Янішевська К. Д. Отдельные вопросы определения прав плательщиков налогов по законодательству Украины / К. Д. Янішевська // Права человека: история, теория и практика: Сборник научных статей / Ред. кол.: В. В. Коровин (отв. ред.) [и др.]. В 2-х частях. – Курск: МУ «Издательский центр «ЮМЭКС», 2010. – Часть 2. – С. 131–132.
12. Янішевська К. Д. Права платників податків за законодавством України / К. Д. Янішевська // Науково-теоретична конференція викладачів, аспірантів, співробітників та студентів юридичного факультету : тези доповідей: у 3-х ч., Суми, 20 квітня 2011 р. / Відп. за вип.: С. І. Дегтярьов, В. І. Горевий. – Суми : СумДУ, 2011. – Ч. 2. – С. 186–189.
13. Янішевська К. Д. Окремі питання правового регулювання прав податкових агентів в Україні // Держава і право: проблеми становлення і

стратегія розвитку: Збірник матеріалів IV Міжнародної наук.-практ. конф., присвяченої 20-й річниці незалежності України та 20-й річниці заснування інституту президенства в Україні (м. Суми, 21-22 травня 2011 року) / Сумська філія Харківського національного університету внутрішніх справ. – Суми: Університетська книга, 2011. – С. 478–479.

14. Янішевська К. Д. Історичні аспекти розвитку податкових органів в Київській Русі / К. Д. Янішевська // Актуальні проблеми правової системи України : матеріали науково-технічної конференції викладачів, аспірантів та студентів юридичного факультету, Суми, 11 травня 2012 р. / Відп. за вип. М. І. Логвиненко. – Суми : СумДУ, 2012. – С. 117–118.

15. Янішевська К. Д. Деякі питання юридичної відповідальності податкових агентів / К. Д. Янішевська // Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку: Збірник матеріалів V Міжнародної науково-практичної конференції (19-20 травня 2012 року, м. Суми) / Сумська філія Харківського національного університету внутрішніх справ. – Суми: ТОВ «Друкарській дім «Папірус», 2012. – Ч. 1. – С. 546-548.

16. Янішевська К. Д. Порівняльний аналіз обов'язків податкових агентів України та Австрії / К. Д. Янішевська // Правові засади функціонування публічної влади щодо забезпечення інтелектуального розвитку та безпеки суспільства: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Суми, 19-20 травня 2016 р. / Ред. кол.: А. М. Куліш, М. М. Бурбика, О. М. Резнік та ін. – Суми: СумДУ, 2016. – С. 309–311.

Акти впровадження

Міністерство освіти і науки України

Сумський державний університет

ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з наукової роботи
Сумського державного університету

А.М. Черноус

« » 2017 р.

АКТ

про впровадження у наукову діяльність результатів дисертаційного дослідження Янішевської Катерини Дмитрівни на тему: «Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

Комісія у складі:

Голова – директор ННІ права, д.ю.н., професор Куліш А.М.

Члени комісії – к.ю.н., доцент кафедри АГПФЕБ Солонар А.В.;

– к.ю.н., старший викладач кафедри АГПФЕБ Колеснікова М.В.

Комісія склала цей акт з приводу розгляду результатів дисертаційного дослідження Янішевської К.Д. на тему: «Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права» та їх впровадження у наукову діяльність.

Висновок: комісія вважає, що результати проведеного Янішевською К.Д. дисертаційного дослідження на тему: «Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права» отримані на основі ґрунтовного аналізу та вивчення правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права, мають ґрунтовний та аргументований характер і використовувалися при проведенні наукових досліджень у рамках науково-дослідницької роботи «Діяльність органів публічної влади щодо забезпечення стабільності та безпеки суспільства» (номер державної реєстрації 0114V001904), яка розробляється в Навчально-науковому інституті права Сумського державного університету.

Акт складений у 2-х примірниках.

Голова комісії

Члени комісії

А.М. Куліш

А.В. Солонар

М.В. Колеснікова

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет

ЗАТВЕРДЖУЮ

Перший проректор
Сумського державного університету

В.Д. Карпуша
« » 2017 р.



АКТ

про впровадження у навчальний процес результатів дисертаційного дослідження Янішевської Катерини Дмитрівни на тему: «Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

Комісія у складі:

Голова – директор ННІ права, д.ю.н., професор Куліш А.М.

Члени комісії – к.ю.н., доцент кафедри АГПФЕБ Солонар А.В.;

– к.ю.н., старший викладач кафедри АГПФЕБ Колеснікова М.В.

Комісія склала цей акт з приводу розгляду результатів дисертаційного дослідження Янішевської Катерини Дмитрівни на тему: «Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права» (науковий керівник – к.ю.н. Рєзнік О.М.) і їх використання в навчальному процесі з дисциплін «Фінансове право», «Податкове право» кафедри цивільно-правових дисциплін та фінансового права навчально-наукового інституту права Сумського державного університету.


Висновок: комісія вважає, що результати проведеного Янішевською К.Д. дисертаційного дослідження на тему: «Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права» отримані на основі ґрунтовного аналізу та вивчення правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права, мають комплексний характер та використовуються при проведенні лекцій,

семінарських і практичних занять кафедри цивільно-правових дисциплін та фінансового права навчально-наукового інституту права Сумського державного університету зі студентами при вивченні дисциплін «Фінансове право», «Податкове право».

Акт складений у 2-х примірниках

Голова комісії

Члени комісії

Three handwritten signatures in blue ink are present. The top signature is the largest and most prominent, followed by two smaller signatures below it.

А.М. Куліш

А.В. Солонар

М.В. Колеснікова

ЗАТВЕРДЖУЮ



Заступник начальника ГУ ДФС у Сумській

області

Ю. Л. Більбіт

2017 р.

про впровадження результатів дисертаційного дослідження здобувача навчально-наукового інституту права Сумського державного університету Янішевської Катерини Дмитрівни «Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права» поданого на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право у правозастосовній діяльності Головного управління ДФС у Сумській області

Комісія у складі:

1. Корольовим управлінням ГУ ДФС у Сумській обл. *Мірошніченко Н.І.*
2. Заступником начальника управління – головою Бюро ГУ ДФС у Сумській області *Смолов Т.В.*
3. Заступником начальника управління – головою Бюро ГУ ДФС у Сумській обл. *Лео І.В.*




цим актом засвідчує, що результати дисертаційного дослідження Янішевської Катерини Дмитрівни «Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права» поданого на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, використовуються у правозастосовній діяльності Головного управління ДФС у Сумській області.

Зокрема при: а) узагальненні нормативно-правових актів, які регулюють відносини між податковим агентом та органами Державної фіскальної служби України; б) визначенні видів та форм взаємодії між податковим агентом та органами Державної фіскальної служби України; в) удосконалення законодавства з метою становлення партнерських відносин між податковим агентом та органами Державної фіскальної служби України.

Впровадження результатів дисертаційного дослідження Янішевської Катерини Дмитрівни «Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права» забезпечило розширення науково-методичного інструментарію під час виокремлення напрямків удосконалення взаємодії податкового агента з органами Державної фіскальної служби України.

Результати дисертаційного дослідження Янішевської Катерини Дмитрівни «Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права» мають необхідний теоретичний рівень та практичну спрямованість, сприятимуть підвищенню якості адміністрування податків та зборів в Україні.

Члени комісії

 Мірошнікова Н.І.
 Олюбов Т.В.
 Олюбов Т.В.