

Янішевська К. Д.,
викладач кафедри кримінально-правових дисциплін та судочинства
Сумського державного університету

ПОНЯТТЯ ТА СТРУКТУРА ФІНАНСОВО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПОДАТКОВИХ АГЕНТІВ

CONCEPT AND STRUCTURE OF FINANCIAL AND LEGAL STATUS OF TAX AGENTS

У статті розглянуто проблеми визначення поняття та структури фінансово-правового статусу податкових агентів з метою з'ясування їх місця в системі учасників фінансово-правових правовідносин. У межах проведеного дослідження проаналізовано співвідношення правового статусу податкових агентів із платниками податків, у результаті чого було виокремлено специфічні ознаки податкових агентів як самостійних суб'єктів фінансових правовідносин. Автор акцентує увагу на категорії «структура фінансово-правового статусу податкового агента», що має бути відправною точкою для виокремлення фінансово-правового статусу податкових агентів як самостійних учасників фінансових правовідносин.

Ключові слова: фінансово-правовий статус податкових агентів, структура фінансово-правового статусу, права та обов'язки податкових агентів, засади відповідальності, правосуб'єктність.

В статье рассмотрены проблемы определения понятия и структуры финансово-правового статуса налоговых агентов с целью выяснения их места в системе участников финансово-правовых правоотношений. В рамках проведенного исследования проанализировано соотношение правового статуса налоговых агентов с налогоплательщиками, в результате чего были выделены специфические признаки налоговых агентов как самостоятельных субъектов финансовых правоотношений. Автор акцентирует внимание на категории «структура финансово-правового статуса налогового агента», которая должна быть отправной точкой для определения финансово-правового статуса налоговых агентов как самостоятельных участников финансовых правоотношений.

Ключевые слова: финансово-правовой статус налоговых агентов, структура финансово-правового статусу, права и обязанности налоговых агентов, принципы ответственности, правосубъектность.

The article deals with the problem of definition and structure of the financial and legal status of tax agents to determine their place in the system of participants of financial and legal relationships. The study analyzes the relationship of the legal status of tax agents with taxpayers, identifying specific features of tax agents as independent subjects of financial relations. The author focuses on the category “the structure of financial and legal status of the tax agent”, which should be a starting point for the definition of financial and legal status of tax agents as independent participants of financial relations.

Key words: financial and legal status of tax agents, structure of financial and legal status, rights and duties of tax agents, principles of responsibility, legal personality.

Постановка проблеми. Базовою категорією, що характеризує всіх податкових агентів як суб'єктів фінансового права, є їх правовий статус. Фінансово-правовий статус податкових агентів – складне та багатогранне правове явище, реалізація якого на практиці ускладнена неоднозначністю розуміння його природи та складових. Незважаючи на безсумнівну наукову та практичну цінність дослідження питань фінансово-правового статусу податкових агентів, у науці фінансового права на розробку цього поняття не зверталось достатньої уваги.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості правового статусу окремих суб'єктів фінансового права були предметом дослідження О.Ю. Бакаєвої, О.О. Семчик, О.Ф. Мазурик, О.А. Музики-Стефанчук, А.В. Міцкевича, А.А. Руденка, Р.В. Петрової, К.Ш. Хамідулліна, Н.Я. Якимчук, проте варто зазначити, що в науковій літературі все ж не існує усталеного розуміння як самої категорії «правовий статус», так і її складових. Поняття «фінансово-правовий статус податкових агентів» та його складові взагалі не були предметом наукових досліджень. Саме тому низка наукових і практичних положень цієї проблеми потребують подальшого

вивчення, вдосконалення та розробки обґрунтованих, логічних пропозицій.

Постановка завдання. У статті здійснено спробу навести цілісне комплексне наукове уявлення про поняття «фінансово-правовий статус податкового агента», охарактеризувати його структуру та провести чітке відмежування між категоріями «платник податків» та «податковий агент» шляхом аналізу прав та обов'язків податкових агентів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Фінансово-правовий статус – одна з основних категорій фінансового права, оскільки від його сутності, змісту та правового закріплення залежить розподіл фінансової компетенції в державі. Щоб визначити поняття фінансово-правового статусу податкових агентів, необхідно розкрити його поняття, структуру та склад, тобто визначити його юридичну конструкцію. Для цього варто спочатку звернутись до поняття «правовий статус», що є більш розробленим у юридичній науці, і на його основі спробувати вивести власну дефініцію фінансово-правового статусу податкових агентів.

Варто зазначити, що сучасна юридична література характеризується великою різноманітністю

визначення поняття «правовий статус». Як слушно зауважує Н.Я. Якимчук, на сьогодні склались два погляди (вузький і широкий) на структуру такої категорії, як «правовий статус» [11, с. 54]. Прихильники вузького підходу до категорії «правовий статус» відносять до неї тільки права та обов'язки (стосовно особистості) або компетенцію (щодо органів та деяких інших суб'єктів). На їх думку, інші інститути тільки доповнюють характеристику правового статусу, обслуговують його, однак не входять до нього як структурні елементи [2]. За широкого підходу, прихильником якого є Н.Я. Якимчук, структурне ускладнення та змістовне розширення правового статусу здійснюється за рахунок включення до нього інших елементів (місце в системі управління, правосуб'єктність, принципи та гарантії діяльності правового статусу тощо).

Варто погодитись із науковцями в тому, що широке тлумачення правового статусу, особливо коли йдеться не тільки про нормативний його прояв, заслуговує на більшу увагу. Воно дає можливість усебічно охарактеризувати той чи інший суб'єкт правових відносин, з'ясувати його юридичні властивості та зв'язки [3, с. 37].

Правовий статус визначається в теорії держави та права як сукупність прав і обов'язків, закріплених нормативно-правовими актами за певними суб'єктами. Так, Г.В. Петрова розглядає правовий статус як три-елементну структуру. Першим складником виступають соціальні блага. Стосовно податкового агента як суб'єкта фінансових правовідносин цей елемент виявляється в нормативно-правовому закріпленні його прав і обов'язків у сфері фінансової діяльності. Другий елемент включає до себе права та обов'язки, призначені суб'єкту в реальних правовідносинах, підставою до виникнення яких є Конституція, Бюджетний та Податковий кодекси, а також передбачений законодавством юридичний факт. І третім елементом правового статусу науковець визначає правосуб'єктність як можливість виступати суб'єктами прав та обов'язків у різних сферах суспільних відносин [4, с. 12].

Більшість фахівців фінансового права дотримуються точки зору, що правосуб'єктність складається з двох елементів: можливість мати права та нести обов'язки (правоздатність) і можливість самостійного здійснення прав і обов'язків (дієздатність) [5, с. 68]. Однак, з урахуванням дослідження вчених у сфері фінансової відповідальності, доцільно виділяти елементом правосуб'єктності також і деліктоздатність як здатність суб'єкта нести відповідальність за свої вчинки.

Представник широкого підходу до визначення структури правового статусу А.А. Руденко пропонує структуру фінансово-правового статусу розглядати у вигляді наступних елементів, об'єднаних у блоки:

1) цільовий блок, який включає в себе цілі та завдання фінансової діяльності суб'єктів фінансового права;

2) структурно-організаційний блок, що складається з форм і методів фінансової діяльності суб'єктів;

3) компетенційний блок, що включає повноваження (права і обов'язки), що становлять основний зміст фінансово-правового, а також функції суб'єктів у процесі здійснення фінансової діяльності;

4) гарантії як елемент фінансово-правового статусу;

5) відповідальність суб'єктів фінансового права [6, с. 17].

Перш ніж сформулювати визначення поняття «фінансово-правовий статус податкових агентів», видається доцільним проаналізувати підходи до змісту поняття «фінансово-правовий статус». У науці фінансового права під ним розуміється встановлена законодавством сукупність прав та обов'язків фізичних осіб та організацій, предметів відання й повноважень державно-територіальних утворень та їх органів, безпосередньо закріплених за конкретними суб'єктами фінансового права [7, с. 9].

Г.В. Петрова, досліджуючи фінансово-правовий статус податкових органів, вважає, що його основу складає система гарантій їх діяльності

[4, с. 36]. Таке визначення категорії фінансово-правового статусу видається нам необґрунтовано звуженим.

О.Ю. Бакаєва, аналізуючи фінансово-правовий статус митних органів, значно розширює його елементний склад і пропонує включати в нього цілі та завдання фінансової діяльності митних органів; функції останніх у процесі здійснення фінансової діяльності; повноваження (права та обов'язки), що становлять основний зміст фінансово-правового статусу митних органів; форми та методи фінансової діяльності митних органів; гарантії як елемент фінансово-правового статусу цих органів [2].

Варто погодитись із думкою К.Ш. Хамідулліна, який обґрунтовано зауважує, що у наведених прикладах визначення поняття та складу правового статусу різних суб'єктів, пропонованих фінансово-правовою наукою, ігнорується такий важливий момент, як підстави набуття та припинення фінансово-правового статусу, що, на думку автора (з якою ми погоджувомось), – це галузевий статус, самостійна нормативна категорія, зміст якої визначається нормами фінансового права. У широкому сенсі він являє собою теоретичну конструкцію, яка об'єднує нормативні характеристики, теоретичні уявлення та практику реалізації правових приписів у фінансово-правових відносинах [8, с. 389].

Виходячи з аналізу елементів правового статусу, можна зробити висновок, що фінансово-правовий статус податкового агента – це визначене правовими нормами становище суб'єкта фінансового права, який характеризує межі та прояви його правосуб'єктності у сфері фінансових правовідносин, що знаходить свій вияв у здатності суб'єкта бути носієм і здійснювати права та обов'язки у сфері фінансової діяльності, а також нести відповідальність за власні дії чи бездіяльність у вказаній сфері.

Важливим елементом, що має значення для аналізу фінансово-правового статусу, є компетенція. Податковий агент як суб'єкт фінансового права

зобов'язаний володіти власною компетенцією, необхідною для здійснення фінансової діяльності. Фінансова компетенція податкових агентів є зміст фінансово-правового статусу суб'єктів фінансового права та визначається як сукупність прав і обов'язків у сфері фінансових відносин, що конкретизують фінансово-правові предмети відання та повноваження.

Варто зауважити, що єдиної концепції стосовно конструкції «правового статусу» загалом та фінансово-правового статусу зокрема, у юридичній науці не вироблено. Тому формально-логічний метод дослідження потребує проаналізувати кожен з елементів, що входять до правового статусу, з метою визначення можливості визнання їх складовими правового статусу податкових агентів та їх ролі для цієї правової категорії.

На нашу думку, до складових правового статусу податкових агентів варто віднести зазначені нижче елементи.

1. Принципи правового статусу. До елементів правового статусу принципи відносять А.А. Руденко, О.А. Музика-Стефанчук та інші науковці. Основними й найбільш суттєвими ознаками податкових агентів, що характеризують засади їх правового статусу можна назвати наступні:

1) державно-правова (публічна) природа встановлення їх правового статусу;

2) їх діяльність є формою фіскальної діяльності спеціальних суб'єктів, що регулюється податковим правом і здійснюється відповідно до наступних принципів: державна та територіальна цілісність, єдність податкової системи в Україні; поширення суверенітету держави на всю її територію та на всіх податкових агентів; верховенство Конституції та законів на всій території щодо питання регулювання правового статусу податкових агентів; компетентність; відповідальність; самостійне здійснення податковими агентами покладених на них повноважень; підзвітність і підконтрольність діяльності, що передбачає їх обов'язок звітувати перед податковими органами; рівність загального правового статусу податкових агентів для всіх його різновидів; обов'язковість здійснення правового статусу; законність – зобов'язання діяти суто в межах своєї компетенції [6, с. 14]. Отже, принципи правового статусу податкових агентів – це загальні основоположні начала, що визначають засади правового регулювання цього правового явища, його зміст, надають правам, обов'язкам і повноваженням податкових агентів, що є основою їх правового статусу, характер єдиного цілого.

2. Законний інтерес є наступним елементом правового статусу податкових агентів. Тільки останнім часом учені виявляють належне визнання цієї категорії та підкреслюють її значимість як елемента правового статусу. Інтерес (лат. interest – має значення, важливо) є причиною діяльності індивідів, соціальних груп, що визначає їх соціальну поведінку, він слугує важливим правоутворюючим і право-реалізуючим фактором. Публічне право, на думку Ю.А. Тихомирова, – це засіб забезпечення гармонії

та злагоди в суспільстві, балансу інтересів особистості, груп і суспільства в цілому, стабільності держави та її інститутів, стійкості основ економічного та соціального розвитку [5, с. 53]. Законні інтереси податкових агентів містять у собі можливість належного виконання покладених на них обов'язків. Тобто податкові агенти, по-перше, є законними представниками публічного інтересу держави, їх права та обов'язки підпорядковані йому, і по-друге – володіють власним інтересом щодо належного утримання податків.

3. Права та обов'язки – центральні елементи статусу, що характеризують юридичний стан суб'єкта; вони визначають межі можливої і необхідної його поведінки та дій; виражаються у здійсненні визначених дій і додержанні заборон та обмежень. Чинне законодавство не виділяє окремо прав податкових агентів. Український законодавець у статті 18 Податкового кодексу України зрівнює статуси податкового агента та платника податків, передбачаючи, що податкові агенти мають права та виконують обов'язки, встановлені для платників податків [9]. Проте це, на нашу думку, є неправильним, адже податкові агенти не мають прав платника податків щодо відтермінування та розстрочення сплати податкового зобов'язання, права використовувати податкові пільги за наявності обставин, у порядку, встановленому Податковим кодексом України; отримувати податковий кредит у порядку та на умовах, установлених Податковим кодексом; не мають права на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнених сум податків і зборів у порядку, встановленому Податковим кодексом.

Податкові агенти все ж мають низку прав, спільних із платниками податків, зокрема:

1) отримувати, в тому числі і в письмовій формі, від податкових органів за місцем їх обліку наступну безкоштовну інформацію: про діючі в країні податки; про законодавство щодо податків і зборів та відповідні нормативно-правові акти; про права та обов'язки платників податків; про повноваження податкових органів та їх посадових осіб; про порядок обчислення та сплати податків і зборів.

2) податкові агенти мають також право на здійснення спільної з податковими органами звірки розрахунків за податками, зборами, пені та штрафами, а також на отримання акту зазначеної звірки;

3) податкові агенти право отримувати від податкових органів форми податкових декларацій і розрахунків за окремими видами податків і роз'яснення про порядок їх заповнення;

4) податкові агенти мають право оскаржити в установленому законом порядку ненормативні акти податкових органів, а також дії (бездіяльність) їх посадових осіб.

4. Обов'язки як елементи фінансово-правового статусу податкових агентів дуже «жорсткі» та стабільні. Найчастіше вони закріплені в нормативно-правових, а не в індивідуальних фінансово-правових актах. Відповідно, такий обов'язок виникає у суб'єктів за наявності відповідних юри-

дичних фактів, доки діє нормативно-правовий акт, що передбачає цей обов'язок. Варто погодитись із твердженнями Ю.В. Боднарук, що основу правового статусу податкового агента матеріального характеру становить триада його основних обов'язків:

1) обов'язок з нарахування податку (тобто визначення, обчислення обсягу податкового зобов'язання платника, виходячи з бази оподаткування, діючих ставок податку та наданих податкових пільг);

2) обов'язок з утримання нарахованої суми податку (виражається в утриманні податкового агента від виплати платникові частини належного йому доходу, рівній сумі обчисленого податкового зобов'язання);

3) обов'язок із перерахування сум утриманих податків у бюджет. При цьому вони сплачуються (за загальним правилом) шляхом одноразового перерахування в бюджет (позабюджетний фонд) [10, с. 90].

Узагальнюючи співвідношення податкових обов'язків платника податків і податкового агента, О.Ф. Мазурик робить низку висновків, які варто визнати слушними:

1) вони існують одночасно, адже відсутність податкового обов'язку платника означала б відсутність податкового агента як суб'єкта податкових праввідносин;

2) вони не є тотожними, однак при цьому є взаємозалежними, адже виникнення податкового обов'язку агента неможливе без попереднього виникнення податкового обов'язку платника (але податковий обов'язок платника податків із появою такого обов'язку податкового агента набуває ознак усіченого, а обсяг його «усічення» щоразу залежатиме від особливостей справляння того чи іншого податку) [11, с. 69].

Чинне податкове законодавство підтверджує ці висновки. Наприклад, не вважається виконаним обов'язок платника податків щодо подання декларації, якщо він отримував доходи від двох і більше агентів, і при цьому загальна річна сума оподаткованих доходів, нарахованих (виплачених, наданих) такими агентами перевищує сто двадцять розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року [9]. Отже, незважаючи на існування двох податкових агентів, які виконують податковий обов'язок платника на доходи фізичних осіб (щодо обчислення, декларування та сплати), останній усе одно залишається носієм податкового обов'язку і його виконавцем у частині декларування у випадку перевищення визначеної законом суми.

Крім того, яскравим прикладом одночасного співіснування обов'язків податкового агента та платника податків є норма, що міститься в абзаці четвертому пункту 170.2.2 ПК України, згідно з якою запровадження обов'язку податкового агента для професійного торговця цінними паперами, включаючи банк, не звільняє платника від обов'язку декларування результатів усіх операцій з купівлі та продажу інвестиційних активів, здійснених протягом

звітного (податкового) року як на території України, так і за її межами, за винятком випадків, зазначених у підпункті 170.2.8 цього пункту [9].

5. Засади відповідальності також являють собою невід'ємний елемент фінансово-правового статусу податкових агентів. Відповідальність настає за невиконання або неналежне виконання функцій, покладених на податкових агентів законодавством, і є важливою умовою забезпечення ефективності фіскальної діяльності в державі. Юридична відповідальність – це обов'язковий елемент правового статусу податкових агентів, що виступає правовою гарантією належної реалізації їх прав і обов'язків у галузі податкових відносин.

Проаналізувавши норми Податкового кодексу України, можна зауважити, що він не містить у собі окремої статті, яка б регулювала фінансову відповідальність податкових агентів, тоді як ст. 123 Податкового кодексу РФ передбачає фінансову відповідальність податкових агентів за неправомірне утримання та (або) неперерахування (неповне утримання та (або) перерахування) у встановлений термін сум податку, що підлягає утриманню та перерахуванню агентом у вигляді штрафу розміром 20 % від суми, яка підлягає утриманню та (або) перерахуванню [12].

Щодо кримінальної відповідальності податкових агентів, варто зауважити, що норми Кримінального кодексу України містять лише загальні положення відповідальності щодо ухилення від сплати податків [13], тоді як стаття 199.1 Кримінального кодексу РФ передбачає кримінальну відповідальність за невиконання обов'язку щодо нарахування, утримання та перерахування податків [14].

Питання адміністративної відповідальності податкових агентів частково врегульовано Кодексом України про адміністративні правопорушення. Варто підкреслити, що хоча ст. 163 – 4 і передбачає відповідальність зазначених суб'єктів за порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб, проте, як відомо, інститут податкових агентів застосовується не тільки зі сплати податку на доходи фізичних осіб, а й щодо інших податків [15].

Висновки. Враховуючи вищевикладені міркування, можна вивести наступну дефініцію: фінансово-правовий статус податкових агентів – це нормативно оформлена сукупність взаємозалежних обов'язків, прав, свобод і законних інтересів податкових агентів, що виникають у зв'язку зі здійсненням ними фінансової діяльності, а також гарантії її у фінансовій сфері та юридична відповідальність, що закріплені нормами фінансового права.

З огляду на вищезазначене, постає необхідність детальнішого розмежування фінансово-правового статусу платників податків і податкових агентів, а також конкретизації відповідальності останніх шляхом внесення змін до Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та Кримінального кодексу України.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Якимчук Н.Я. Структура правового статусу розпорядників бюджетних коштів / Н.Я. Якимчук // Вісник Національної академії прокуратури України. – 2010. – №1. – С. 54 – 63.
2. Бакаева О.Ю. Понятие и структура категории «финансово-правовой статус» (на примере таможенных органов) // Российское право в Интернете. 2004. № 4. URL: <http://pri.msal.ru/prints/200404finance1.html>.
3. Якимчук Н.Я. Розпорядники бюджетних коштів: система та правовий статус: Монографія. – Чернівці: Видавництво Чернівецького національного університету, 2009. – 647 с.
4. Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования: автореф. дисс. ... д-ра юрид. наук. М., 2003.
5. Тихомиров Ю.А. Публичное право: учеб. / Ю.А. Тихомиров. – М.: Издательство БЕК, 1995. – 496 с.
6. 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.
7. Смирникова Ю.Л. Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2002.
8. Хамидуллин К.Ш. О понятии финансово-правового статуса политической партии / К.Ш. Хамидуллин // Теория и практика общественного развития. 2012, – № 8. – с. 389 – 392
9. Податковий кодекс України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page11>.
10. Боднарук Ю.В. Особливості участі податкових агентів в податкових провадженнях на стадії добровільної реалізації податкового зобов'язання // Митна справа №6 (72)'2010 – 90 с.
11. Мазурик О.Ф. Правовий статус податкового агента/ О.Ф. Мазурик – Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2010. – 189 с.
12. Податковий кодекс Російської Федерації. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.consultant.ru/popular/nalog1/2_29.html#p4681.
13. Кримінальний кодекс України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/>.
14. Кримінальний кодекс Російської Федерації. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.consultant.ru/popular/ukrf/10_31.html.
15. Кодекс України про адміністративні правопорушення. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws>.