

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЯНІШЕВСЬКА Катерина Дмитрівна



УДК 347.73

ПРАВОВИЙ СТАТУС ПОДАТКОВОГО АГЕНТА
ЯК СУБ'ЄКТА ФІНАНСОВОГО ПРАВА

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Суми – 2017

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Сумському державному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник:

кандидат юридичних наук
РЕЗНИК Олег Миколайович,
Сумський державний університет,
доцент кафедри адміністративного,
господарського права та фінансово-
економічної безпеки.

Офіційні опоненти:

доктор юридичних наук, професор
КРАВЦОВА Тетяна Миколаївна,
Сумський національний аграрний
університет,
професор кафедри правосуддя;

кандидат юридичних наук
КОСИЦЯ Ольга Олексіївна,
Київський національний торговельно-
економічний університет,
старший викладач кафедри
адміністративного, фінансового та
інформаційного права.

Захист відбудеться 27 грудня 2017 р. о 10⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 55.051.07 Сумського державного університету за адресою: 40007, м. Суми, вул. Петропавлівська, 57, зала засідань вченої ради.

З дисертацією можна ознайомитися в бібліотеці Сумського державного університету за адресою: 40007, м. Суми, вул. Римського-Корсакова, 2.

Автореферат розісланий 24 листопада 2017 року.

В. о. секретаря
спеціалізованої вченої ради



М. І. Логвиненко

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

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. Резніка, 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 обгрунтовані 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 обгрунтувати 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.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** сформульовано та обґрунтовано актуальність теми дисертаційного дослідження, стан наукової розробленості проблематики, її зв'язок із науковими програмами, планами, темами, мета й задачі, об'єкт і предмет дослідження, зазначено методологічну базу дослідження, викладено положення, що мають наукову новизну, визначено теоретичне й практичне значення одержаних результатів, наведено дані про їх апробацію та публікації.

Розділ 1 «Теоретико-правова характеристика податкового агента як суб'єкта фінансового права» складається з трьох підрозділів і присвячений історико-правовому аналізу розвитку і становлення інституту податкового агента в Україні, визначенню місця податкового агента в системі суб'єктів фінансового права, з'ясуванню принципів діяльності податкового агента.

У *підрозділі 1.1 «Історичні аспекти становлення інституту податкового агента»* з'ясовано, що сучасний інститут податкового агента України виник, пройшовши складний і суперечливий шлях, та продовжує й сьогодні вдосконалюватися і змінюватися відповідно до потреб суспільства.

Виокремлено та охарактеризовано три основних періоди становлення інституту податкового агента в Україні. Перший період починається з появи за часів Київської Русі (VI ст.) княжих агентів, які були дещо подібними до існуючих на сьогодні податкових агентів та закінчується у 1875 році, коли вперше податки на українських землях, були зібрані податковим агентом. Другий період охоплюється 1917–1991 роками, коли функції податкового агента спочатку виконували податкові інспектори, а потім волосні та сільські комісії.

Особливу увагу приділено третьому періоду становлення інституту податкового агента за часів незалежної України. Серед нормативних актів цього періоду виділено: Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 1992 року, в якому було визначено роль підприємств, установ та організацій в нарахуванні, утриманні та перерахуванні податку з доходів фізичних осіб; Закон України «Про податок із доходів фізичних осіб» від 2003 року, що

закріплює поняття «податковий агент»; Податковий кодекс України від 2010 року, в якому конкретизовано статус податкового агента.

У підрозділі 1.2 «Місце податкового агента у системі суб'єктів фінансового права» через основні ознаки суб'єктів фінансового права: 1) суб'єкти фінансового права характеризуються як особи; 2) суб'єктам фінансового права притаманна відособленість, необхідною складовою якої є індивідуалізація; 3) обов'язковими ознаками суб'єкта фінансового права є правовий інтерес та правосуб'єктність, розкривається місце податкового агента у системі суб'єктів фінансового права.

Визначено, що: 1) податковим агентом може бути фізична або юридична особа, а також постійне представництво іноземної юридичної особи, яке не має статусу юридичної особи; 2) індивідуалізація податкового агента здійснюється через підпис посадової особи, яка підписує податковий розрахунок за формою 1-ДФ та печаткою юридичної особи; 3) податковий агент має правовий інтерес у відносинах, суб'єктом яких він є; 4) правосуб'єктність податкового агента містить такі елементи, як правоздатність, дієздатність та деліктоздатність.

У підрозділі 1.3 «Принципи діяльності податкового агента як суб'єкта фінансового права» досліджені принципи діяльності податкового агента як суб'єкта фінансового права. Під принципами діяльності податкового агента запропоновано розуміти керівні засади та положення, що 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 щодо нарахування, утримання та сплати податків, реалізації наданих їм прав.

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

Розділ 2 «Структура правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права» складається з трьох підрозділів і присвячений визначенню сутності, структури та особливостей правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права, з'ясуванню його прав та обов'язків, юридичної відповідальності.

У підрозділі 2.1 «Сутність, структура та особливості правового статусу податкового агента» визначено поняття фінансово-правового статусу податкового агента, під яким запропоновано розуміти визначене нормами становище податкового агента як суб'єкта фінансового права, яке характеризує межі та прояви його правосуб'єктності у сфері фінансових правовідносин, що виявляється 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.

Виділено та охарактеризовано наступні елементи правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права: 1) права та обов'язки; 2) принципи діяльності податкового агента; 3) законний інтерес; 4) гарантії діяльності податкового агента; 5) юридична відповідальність.

Доведено, що гарантії діяльності податкового агента можна класифікувати на правотворчі, правороз'яснювальні та правореалізаційні.

У підрозділі 2.2 «Права і обов'язки податкового агента як суб'єкта фінансового права» розкрито основні підходи до розуміння прав та обов'язків у загальній теорії права, розглянуто особливості прав та обов'язків податкового агента як центрального елемента його правового статусу, а також надано їх класифікацію.

Права податкового агента запропоновано поділяти на: 1) інформаційні права податкового агента; 2) права податкового агента зі сплати податків, обліку та звітності; 3) права податкового агента, що виникають у процесі проведення перевірки контролюючими органами; 4) захисні права податкового агента.

Обов'язки податкового агента запропоновано класифікувати на: 1) обов'язки податкового агента зі сплати податків, які включають в себе обов'язки щодо нарахування, утримання та сплати податків від імені й за рахунок платника податків; 2) обов'язки податкового агента щодо ведення та подання податкової звітності; 3) інформаційні обов'язки податкового агента; 4) обов'язки, що виникають у податкового агента по відношенню до посадових осіб контролюючих органів, зокрема, під час проведення останніми податкових перевірок.

Визначено, що визначальним обов'язком податкового агента, який загалом впливає на специфіку його фінансово-правового статусу, є обов'язок з нарахування, утримання та перерахування до бюджету від імені та за рахунок платника податків суми податку.

Доведено, що права та обов'язки податкового агента як суб'єкта фінансового права є відмінними від прав та обов'язків платника податків, на підставі цього запропоновано конкретні зміни до Податкового кодексу України.

У підрозділі 2.3 «Поняття юридичної відповідальності податкового агента як суб'єкта фінансового права» розкрито особливості юридичної відповідальності податкового агента. Визначено, що податковий агент відповідно до норм національного законодавства є суб'єктом фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності.

На підставі аналізу норм Податкового кодексу України зроблено висновок, що податковий агент є суб'єктом фінансової відповідальності за правопорушення, передбачені ст. 126 «Порушення правил сплати (перерахування) податків» та ст. 127 «Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати» Податкового кодексу України, санкції яких передбачають накладення на порушника таких фінансових санкцій, як штраф та пеня.

Адміністративна відповідальність податкового агента передбачена ст. 163-2 «Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів)», ст. 163-3 «Невиконання законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів» та ст. 163-4 «Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи» Кодексу України про адміністративні правопорушення, а кримінальна відповідальність – ст. 212 «Умисне ухилення від сплати податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів» Кримінального кодексу України.

З урахуванням положень чинного законодавства визначено, що: 1) особливістю адміністративної та кримінальної відповідальності податкового агента юридичної особи є відповідальність її посадових осіб, які допустили правопорушення, хоча на сьогодні адміністративне і кримінальне законодавства передбачають можливість відповідальності юридичної особи загалом; 2) розмір санкції за правопорушення, передбачене ст. 163-4 Кодексу України про адміністративне правопорушення, суб'єктом якого є податковий агент, потребує перегляду в напрямку його підвищення.

Розділ 3 «Удосконалення правового статусу податкового агента як суб'єкта фінансового права» складається з двох підрозділів і присвячений визначенню видів і форм взаємодії між податковим агентом та органами Державної фіскальної служби України, узагальненню та аналізу зарубіжного досвіду визначення правового статусу податкових агентів та формулюванню пропозицій щодо можливості використання такого досвіду в Україні.

У підрозділі 3.1 «Взаємодія між податковим агентом та Державною фіскальною службою України» визначено, що взаємодія між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України являє собою 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.

Серед видів взаємодії між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України запропоновано виділяти: 1) взаємодію в інформаційній сфері; 2) взаємодію під час проведення податкової перевірки; 3) взаємодію під час захисту прав та інтересів. Визначено, що кожному виду такої взаємодії властиві також певні форми її реалізації.

Серед способів вирішення спорів між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України на добровільній основі виокремлено медіацію, а доцільність її запровадження обгрунтовано, зокрема тим, що: по-перше, тим, що взаємодія між податковим агентом та органом Державної фіскальної служби України повинна базуватися на їх бажанні вступати у відносини один з одним та самостійно, без залучення третьої сторони, вирішувати конфлікти що виникають між ними; 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 від 12.02.2015 р. № 80.

У підрозділі 3.2 «Зарубіжний досвід визначення правового статусу податкового агента та можливості його використання в Україні» розкрито особливості правового статусу податкового агента в зарубіжних державах й на підставі цього визначено: 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 уваги 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.

Акцентовано увагу 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 запропоновано 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.

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 агенту 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 самостійність 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 агенту; 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 ДФС 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 ПКУ для податкового кварталу, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків за формою -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 ПКУ;

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 ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

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, Т. 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://lsey.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 : у 2-х томах, 29-30 квітня 2010 р. / за заг. ред. Ф. Г. Ващука, П. А. Трачука. – Ужгород : Задкує, 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 : збірник 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. Янишевская Е. Д. Отдельные вопросы определения прав плательщиков налогов по законодательству Украины / Е. Д. Янишевская // Права человека: история, теория и практика: сборник научных статей в 2-х ч. / ред. кол.: В. В. Коровин (отв. ред.) [и др.]. – Курск : МУ «Издательский центр «ЮМЭКС», 2010. – 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 : ВТД «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. – 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. / редкол.: А. М. Куліш, М. М. Бурбика, О. М. Резнік та ін. – Суми : СумДУ, 2016. – С. 309–311.

АНОТАЦІЯ

Янішевська К. Д. Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права. – *На правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне 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. Особлива увага приділена історико-правовому аналізу розвитку та становлення інституту податкового агента в Україні й відповідно визначенню місця податкового агента серед суб'єктів фінансового права на сьогодні. З'ясовуються принципи діяльності податкового агента, визначаються сутність, структура, особливості фінансово-правового статусу податкового агента України. Основний акцент зроблено на проблемі розмежування прав та обов'язків платника податків і податкового агента, юридичній відповідальності податкового агента. Виокремлюються види та форми взаємодії між податковим агентом та органами Державної фіскальної служби України. Визначаються напрямки вдосконалення правового статусу податкового агента в Україні, зокрема аналізується зарубіжний досвід визначення правового статусу податкових агентів та можливості його використання в Україні.

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

АННОТАЦИЯ

Янишевская К. Д. Правовой статус налогового агента как субъекта финансового права. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Сумской государственный университет. – Сумы, 2017.

Диссертационная работа посвящена определению сущности и особенностей правового статуса налогового агента как субъекта финансового права Украины, а также основным направлениям его усовершенствования. Особенное внимание уделено историко-правовому анализу развития и становления института налогового агента в Украине, и соответственно определению места налогового агента среди субъектов финансового права на сегодня. Выделено три периода становления института налогового агента Украины, а также отмечено, что налоговый агент, которому присущи все признаки субъекта финансового, является самостоятельным в тех правоотношениях, субъектом которых он является.

Определены принципы деятельности налогового агента, понятие, структура, а также особенности финансово-правового статуса налогового агента в Украине. Среди элементов структуры финансово-правового статуса налогового агента выделены: права и обязанности; законный интерес; принципы и гарантии деятельности налогового агента; юридическая ответственность. Главный акцент сделан на проблеме разграничения прав и обязанностей налогоплательщика и налогового агента. Сделан вывод об отличии прав и обязанностей налогового агента, и налогоплательщика, что подтверждается положениями Налогового кодекса Украины. Аргументировано что налоговый агент может быть субъектом финансовой, административной и уголовной ответственности. Установлено, что особенностью административной и уголовной ответственности налогового агента юридического лица является ответственность его должностных лиц, которые допустили правонарушение, несмотря на то что законодательством Украины предусмотрена возможность ответственности юридического лица в целом.

Выделены виды взаимодействия между налоговым агентом и органом Государственной фискальной службы Украины. Сделан вывод что каждому виду такого взаимодействия присущи конкретные формы их реализации. Рассмотрены особенности медиации как перспективного способа решения возникшего между налоговым агентом и органом Государственной фискальной службы Украины спора на добровольной

основе без привлечения третьей независимой стороны, например суда, а также возможность ее существования в законодательстве Украины.

Анализируется опыт определения правового статуса налогового агента в зарубежных странах. Сделано вывод, что наиболее детально правовой статус налогового агента законодательством таких стран как Белоруссия, Казахстан, Российская Федерация, Азербайджан. Рассматривается возможность использования такого опыта в Украине. В связи с этим предлагается внести ряд конкретных изменений в Налоговый кодекс Украины с целью усовершенствования статуса налогового агента в Украине как субъекта финансового права.

Ключевые слова: правовой статус, субъект финансового права, налоговый агент, правовые основы, юридическая ответственность, принципы.

SUMMARY

Yanishevskaya K. D. Legal status of a tax agent as a subject of financial law of Ukraine. — Manuscript.

The thesis for a candidate's degree by the specialty 12.00.07 — administrative law and procedure; financial law; informational law. — Sumy State University. — Sumy, 2017.

The thesis is devoted to the essence and peculiarities of the legal status of the tax agent as a subject of financial law of Ukraine, as well as directions for its improvement. Particular attention is paid to the historical and legal analysis of the development and formation of the tax agent's institution in Ukraine, and accordingly, to determine the place of the tax agent among the subjects of financial law for today. The principles of activity of the tax agent are clarified, the essence, structure, features of the financial and legal status of the tax agent are determined. The main emphasis is on the problem of determination of the rights and obligations of the taxpayer and tax agent, legal liability of the tax agent. The types and forms of interaction between the tax agent and the body of the State fiscal service of Ukraine are distinguished. The directions of improvement of the legal status of a tax agent in Ukraine are determined, in particular, the foreign experience of determining the legal status of tax agents and use of its in Ukraine are analyzed.

Key words: legal status, subject of financial law, tax agent, legal basis, legal liability, principles.

Підп. до друку 21.11.2017 р. Формат 60x84/16. Папір офсетний.
Гарнітура Times New Roman. Друк офсетний.
Обл.-вид. арк. 1,0. Тираж 100 пр. Вид. №2/17.

Віддруковано у видавництві «Ярославна»,
40030, Суми, вул. Горького, 2,
тел.: +38-050-085-80-30

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:
серія ДК №332 від 09.02.2001 р., видане Державним
Комітетом інформаційної політики, телебачення
та радіомовлення України.