

УДК 347.73:346.62

**Юлія Коваль,**студентка юридичного факультету  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДИНАМІКИ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ ПОДАТКОВОГО АГЕНТА

У межах проведеного дослідження проаналізовано зміст поняття «динаміка податкового обов'язку податкового агента», визначено основні його складові елементи та моделі їхнього поєднання, в результаті чого було узагальнено можливі алгоритми виконання податковим агентом його податкового обов'язку (на прикладі податку на доходи фізичних осіб). Автор акцентує увагу на самостійності категорії «динаміка податкового обов'язку податкового агента», яка має бути відправною точкою для виокремлення правового статусу податкових агентів як самостійних учасників податкових правовідносин.

**Ключові слова:** податковий агент, податковий обов'язок податкового агента, динаміка податкового обов'язку, утримання податків.

**Постановка проблеми.** Традиційний розгляд окремих елементів податкового обов'язку податкового агента «у статичності» не відображає належним чином специфіку податкових відносин за участі податкових агентів, що зумовлює необхідність формулювання та введення самостійного поняття «динаміка податкового обов'язку податкового агента».

Окремі питання статусу податкових агентів неодноразово ставали предметом досліджень вітчизняних та зарубіжних науковців: Ю.В. Боднарука, А.В. Бригалина, М.В. Жернакова, І.Є. Криницького, М.П. Кучерявенка, І.І. Кучерова, С.Г. Пепеляєва, М.О. Перепелиці, Н.Ю. Пришви. Крім того, питання правового статусу податкових агентів знайшли своє відображення у дисертаційних дослідженнях російських вчених В.Ф. Євтушенка, О.С. Жутаєвої, Д.С. Коломеєць, а також представниці української науки податкового права О.Ф. Мазурик. З іншого боку, різним аспектам правової категорії «податковий обов'язок» присвячені дослідження вчених-фінансистів О.В. Білоскурської, Д.В. Вінницького, О.М. Дуванського, О.М. Мінаєвої, І.Л. Самсіна, М.М. Чинчина та інших.

Однак динамічність податкового законодавства, а також неузгодженість судової практики змушують здійснювати постійний перегляд наявних наукових напрацювань під новим кутом зору. Саме тому оновлення тенденцій та підходів щодо правового регулювання статусу податкового агента потребує актуалізації останніх наукових висновків, перевірки їхньої доцільності у змінених умовах, а також вироблення подальших рекомендацій із метою вдосконалення податкового законодавства України. Крім того, розширюючи наявні теоретичні напрацювання представників вітчизняної науки податкового права вбачається за доцільне охопити не лише «статичні» елементи податкового обов'язку податкового агента, але і розглянути як самостійний предмет дослідження *динаміку податково-*

*го обов'язку податкового агента.* При цьому, варто зазначити, що поняття «динаміка податкового обов'язку» до цього часу лише фрагментарно фігурує у науковій літературі. Так, чималу увагу динаміці податкового обов'язку платника податку було присвячено у дисертаційному дослідженні А.О. Храброва [6]. Також варто відзначити напрацювання Д.О. Гетманцева та Р.В. Макарчука, які розглянули динаміку податкового обов'язку платника податків і вперше схематично відобразили її у логічній послідовності окремих елементів [2].

**Метою** статті є дослідження категорії «динаміка податкового обов'язку податкового агента», її змісту та основних складових елементів, а також моделей їхнього поєднання, результати дослідження яких матимуть наслідком підтвердження самостійності податкового агента у системі суб'єктів податкових правовідносин.

**Виклад основного матеріалу.** Визначення правового статусу податкових агентів традиційно вважається одним із тих питань, які розглядаються наукою податкового права з урахуванням наукових дискусій. Саме тому варто одразу зауважити, що позиція автора цієї статті ґрунтується на підтримці концепції самостійності правового статусу податкових агентів, яка була висловлена й обґрунтована у попередніх публікаціях [3]. Зокрема, визначаючи співвідношення податкового обов'язку платника податків і податкового обов'язку податкового агента, можна дійти висновків:

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

2) вони не є тотожними, однак при цьому є взаємозалежними, адже виникнення податкового обов'язку податкового агента неможливе без попереднього виникнення податкового обов'язку платника податків

Відповідно до пункту 18.1 ПК України, податковим агентом визнається особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та коштом платника податків [4]. З урахуванням наведеного, податковий обов'язок податкового агента має розглядатися крізь призму його елементів – обов'язку **обчислити, утримати** з доходів, що виплачуються платнику, та **перерахувати** податки до відповідного бюджету, а також виконати обов'язок з **подання податкової звітності**. Наведені елементи податкового обов'язку податкового агента неодноразово ставали предметом наукових досліджень із точки зору їхньої «статисти», однак такий методологічний підхід значно звужує простір для наукових пошуків та досліджень.

Аналогічна проблема існувала під час дослідження податкового обов'язку платника податків, однак вона була вирішена шляхом запровадження категорії «динаміка податкового обов'язку платника податків». Так, досліджуючи правові аспекти динаміки податкового обов'язку платника податків, А.О. Храбров дійшов висновку, що динаміка категорії «податковий обов'язок» складається з трьох взаємозалежних і взаємодоповнюючих стадій – **виникнення, зміна і припинення**. При цьому дослідник наголошує, що поза юридичним фактом і правовою нормою динаміка (тобто виникнення, зміни і припинення) категорії «податковий обов'язок» неможлива [6, с. 15].

Можемо констатувати, що, з огляду на можливість визначення самостійного податкового обов'язку податкового агента, про що йшлося у попередніх публікаціях автора цієї статті [3], видається доцільним поширити вказаний підхід А.О. Храброва і на відносини за участі податкового агента, запровадивши використання терміна «динаміка податкового обов'язку податкового агента».

Проте варто зауважити, що на сьогодні різноманітність податкових відносин, в яких бере участь податковий агент відповідно до визначених податковим законодавством України алгоритмів, не дає змоги встановити єдиної моделі реалізації податкового обов'язку податкового агента. Разом із тим спробуємо зобразити можливі моделі реалізації податкового обов'язку податкового агента щодо податку на доходи фізичних осіб.

#### Пояснення до Моделі 1:

1. Ця схема є типовою та дає найбільш загальне уявлення про механізм виконання податкового обов'язку податкового агента.

2. **Обов'язок податкового агента щодо обчислення** не має нормативно закріпленого юридичного вираження, у зв'язку з чим він може фактично виконуватись у будь-який момент включно до моменту виплати доходу.

3. Формулювання п. 54.2 ПК України («Грошове зобов'язання щодо суми податкових зобов'язань із податку, що підлягає утриманню та сплаті (перерахуванню) до бюджету в разі нарахування/виплати доходу на користь

*платника податку-фізичної особи, вважається узгодженим податковим агентом або платником податку, який отримує доходи не від податкового агента, в момент виникнення податкового зобов'язання, який визначається за календарною датою, встановленою розділом IV цього Кодексу для граничного строку сплати податку до відповідного бюджету») дає можливість дійти висновку, що виплата доходу за своєю сутністю є складним юридичним фактом, а саме зумовлює:*

1) виникнення об'єкта оподаткування у платника податків, що спричиняє виникнення податкового обов'язку у платника податків;

2) виникнення податкового обов'язку у податкового агента (в частині утримання та перерахування) у зв'язку з виникненням податкового обов'язку у платника податків;

3) фактичне виконання податковим агентом обов'язку обчислення;

4) виникнення обов'язку утримання податку та його фактичне виконання;

5) виникнення податкового зобов'язання = настання граничного строку сплати податку;

6) момент узгодження податкового зобов'язання;

7) виникнення обов'язку з перерахування податку податковим агентом.

4. Податкове зобов'язання, яке виконується податковим агентом, не існує у стані неузгодженого податкового зобов'язання, адже *виникає вже узгодженим*.

5. Обов'язок із декларування характеризується найбільшим ступенем самостійності (автономності) серед усіх елементів податкового обов'язку податкового агента.

Досить важливим є спостереження щодо того, що *податковий обов'язок податкового агента у наведеному вище випадку виникає раніше, ніж податковий обов'язок платника податків*. Платник податків ще не отримав доходу, тобто не отримав ключової ознаки, яка характеризує його статус, однак податкове законодавство вже на даному етапі зобов'язує податкового агента виконати обов'язок з обчислення суми податку, яка підлягатиме сплаті (перерахуванню) безпосередньо під час виплати доходу.

#### Пояснення до Моделі 2:

1. Відповідно до п. 168.1.4 ПК України, якщо *оподатковуваний дохід надається у грошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом трьох банківських днів із дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання)*.

2. Аналогічно до попереднього прикладу, обов'язок обчислити суму податку, що підлягає утриманню, податковий агент зобов'язаний до виплати доходу платнику податків. Водночас у разі виплати доходу у грошовій формі, утримання грошової суми з негрошового доходу неможливе. За таких умов для податкового агента умовно виникає додатковий етап – *застосування натурального коефіцієнта*.

3. Характерно, що між виплатою доходу та сплатою утворюється часовий проміжок (три банківських дні), протягом якого податковий

агент зобов'язаний виконати обов'язок із перерахування утриманої суми податку.

**Пояснення до Моделі 3:**

1. Здійснити утримання до виплати доходу фізично неможливо.

2. Фактично законодавець утверджує презумпцію: нарахування доходу є юридичним фактом, з яким законодавець пов'язує виникнення об'єкта оподаткування, однак такий підхід не відповідає правовій природі оподаткування.

Згідно з п. 168.1.5 ПК України, якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені цим Кодексом для місячного податкового періоду. Звертаємо увагу на гру слів: «податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню». При цьому законодавець усвідомлює, що на той момент, коли він зобов'язуватиме податкового агента виконувати обов'язок із перерахування, він **ще не матиме змоги фізично виконати обов'язок з утримання**. Тобто ПК України дійсно розцінює податкового агента як повноцінного платника, що є юридично неправильним, адже ані у податкового агента, ані у самого платника так і не виникло об'єкта оподаткування (і не відомо, чи й виникне, а якщо і виникне, то коли саме). Утримати податок із несплаченого податку неможливо, адже утримання – це бездіяльність, а за таких умов податкового агента зобов'язують вчинити активні дії щодо перерахування податків. У такому разі податок можна було б лише **нарахувати**, однак законодавство вимагає від податкового агента не нарахування, а саме перерахування. За неможливості здійснити утримання з фактично виплачених сум доходу, податковий агент умовно здійснює перерахування з власних коштів. Для порівняння, у податковому законодавстві зарубіжних країн існує можливість повідомлення податковим агентом податкових органів про неможливість виконання обов'язку з утримання у зв'язку з відсутністю доходу.

Наведена модель є особливо цікавою, з огляду на те, що в судовій практиці тривалий час був відсутній узгоджений підхід до вирішення питання, яким чином кваліфікувати дії податкового агента, що полягають у порушенні строків перерахування податків із доходів, що були нараховані, але не виплачені (не надані) платнику податків:

– ряд суддів кваліфікували зазначені дії за ст. 126 ПК України («Порушення правил сплати (перерахування) податків»);

– деякі судді вважали, що такі дії мають склад податкового порушення, передбаченого ст. 127 ПК України («Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати»).

Надаючи правову оцінку наведеним позиціям, варто зважати на такі міркування:

1. У випадку, передбаченому ст. 126 ПК України, кінцева мета правопорушення спря-

мована саме на **порушення строків сплати (перерахування) податку**; водночас умисел на ненарахування, неутримання чи несплату (неперерахування) відсутній.

Оскільки податковим агентом ще не було виплачено доходу платнику податків, порушити порядок нарахування, утримання та/або сплати (перерахування) він не має можливості. Це відбувається у зв'язку з тим, що дохід платника було належним чином нараховано та відображено у звіті за формою 1-ДФ, однак з огляду на певні обставини нарахований дохід (і, відповідно, нараховане та належне до сплати платником податкове зобов'язання) не було вчасно виплачено (перераховано). Тобто йдеться **саме про порушення строків сплати узгодженого (нарахованого) податкового зобов'язання**. Однак, простежуючи ланцюг взаємозалежності подій (нарахування доходу та податку, виплати доходу та перерахування податку), можна дійти логічного висновку, що таке порушення є наслідком спрямованості на інші дії. Адже основна мета податкового агента полягала у **невиплаті доходу платнику**. При цьому на момент притягнення до відповідальності податкового агента дохід платнику так і лишається несплаченим (або виплачений із запізненням, але обов'язково з одночасним перерахуванням належних до сплати податків).

2. У випадку, передбаченому ст. 127 ПК України, мета вчинюваного правопорушення полягає саме у **ненарахуванні, неутриманні та/або несплаті податків**. Це відбувається у зв'язку з тим, що **дохід фактично виплачено, а податок так і не сплачено**. Тобто безпосередня мета суб'єкта полягає саме у порушенні правил податкового законодавства.

Саме залежно від спрямованості податкового агента – **на невиплату доходу, несплату податку**, – і варто кваліфікувати те чи інше податкове правопорушення. Також варто ще раз підкреслити, що в обох випадках не було сплачено податок, однак у першому податковий агент **ще має можливість сплатити його** (хоч і з порушенням строків), а в другому – уже порушено принцип оподаткування у джерела виплати та наявний факт виплати доходу без оподаткування.

Остаточну крапку у вирішенні наведеного питання було поставлено завдяки Постанові Верховного Суду України від 10 листопада 2015 р. у справі № 813/6793/13-а, д якої було відображено міркування Суду: «Положення ст/127 ПК встановлюється як міра відповідальності, яка покладається на платника податків, в тому числі і на податкового агента, саме за несплату (неперерахування) податків, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, при чому відповідність розміру штрафних санкцій за вчинення такого порушення визначається (обчислюється) не з часу затримки такої несплати, як передбачено ст/126 ПК, а з кількості разів допущених таких порушень протягом певного періоду часу. Тобто склад порушення передбачає, що нарахування, сплата чи утримання податку не відбулися до чи на момент виплати доходу» [5].

Окремо слід звернути увагу, що проблемним є питання щодо координації моментів припинення податкового обов'язку платника податків і податкового агента. Так, наприклад, А.О. Храбров зазначає, що у випадку, якщо обов'язок з обчислення й утримання податку покладено відповідно до законодавства на податкового агента, то обов'язок платника податків зі сплати податку вважається виконаним з моменту утримання податку таким податковим агентом [6, с. 13]. Ця позиція на сьогодні не може сприйматися як незаперечна. Так, з урахування приписів ст. 18 ПК України, яка прямо зазначає, що перерахування податків податковими агентами здійснюється саме від імені платника податків; а також ст. 36 ПК України, яка визначає, що податковий обов'язок платника податків здійснюється податковим агентом, – маємо констатувати, що утримання сум податку податковим агентом **не є тотожним виконанню податкового обов'язку платником**. Адже інакше нам довелося б говорити про сплату податків саме від імені податкового агента, водночас за чинним законодавством перерахування відбувається **від імені платника**. Безперечно, платник не відповідає за невиконання податковим агентом його обов'язку щодо перерахування, однак для того, щоб податковий обов'язок податкового агента щодо перерахування існував необхідне існування і податкового обов'язку платника податків щодо сплати, який і виконуватиметься податковим агентом. Саме тому варто підтримати позицію Ю.В. Боднарука, який зазначає, що за складного типу податкових зобов'язальних правовідносин, коли задіяні податкові агенти, податкове зобов'язання в нормальному порядку припиняється у зв'язку з перерахуванням податку до бюджету податковим агентом [1, с. 23].

### Висновки

Постає гостра необхідність розгляду податкового обов'язку податкового агента крізь при-

зму його динаміки, оскільки такий підхід дає змогу комплексно дослідити правову природу податкового агента як самостійного суб'єкта податкових правовідносин, а також виявити **недоліки чинного законодавства, які потребують вдосконалення**. За результатами дослідження наявних моделей виконання податкового обов'язку, податковими агентами (на прикладі податку на доходи фізичних осіб) було виявлено відсутність єдиного законодавчого підходу до його динаміки та окреслено напрями, які потребують перегляду та узгодження.

### Список використаних джерел:

1. Боднарук Ю.В. Підстави припинення податкового зобов'язання / Ю.В. Боднарук // Фінансове право. – 2014. – № 4 (30). – С. 20–25.
2. Гетманцев Д.О., Макаручук Р.В., Толкачов Я.С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення: науково-практичний посібник / Д.О. Гетманцев, Р.В. Макаручук, Я.С. Толкачов. – К.: Юрінком Інтер, 2015. – 752 с.
3. Коваль Ю.А. Правовий статус податкових агентів як самостійних учасників податкових правовідносин / Ю.А. Коваль // Науковий вісник Ужгородського національного університету/ Серія «Право». – 2015. – Вип. 33. – Т. 2. – С. 25–30.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112 (зі змінами і доповненнями).
5. Постанова Верховного Суду України від 10 листопада 2015 р. у справі № 813/6793/13-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54005061>.
6. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юр. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А.О. Храбров. – Харків, 2004. – 19 с.

*В рамках проведеного дослідження здійснено аналіз содержания поняття «динаміка податкової обов'язності податкового агента», визначено основні його складові елементи і моделі їх поєднання, в результаті чого були обобщені можливі алгоритми виконання податковим агентом його податкової обов'язності (на прикладі податку на доходи фізичних осіб). При цьому автор акцентує увагу на самостійності категорії «динаміка податкової обов'язності податкового агента», яка повинна бути отправною точкою для визначення правового статусу податкових агентів як самостійних учасників податкових правовідносин.*

**Ключевые слова:** налоговый агент, налоговая обязанность налогового агента, динамика налоговой обязанности, удержание налогов.

*The article analyzes the concept of “dynamics of tax agent’s tax obligation”, the main components of its models and their combinations. The result of study is generalization of possible algorithms of performing by tax agent his tax obligation (income tax for individuals was used as an example). However, the author emphasizes the independence of the category “dynamics of tax agent’s tax obligation”, which should be the starting point for the selection of the legal status of tax agents as independent participants of tax relations.*

**Key words:** tax agent, tax obligation of the tax agent, dynamics of the tax obligation, withholding.