

## ЩОДО ЗМІСТУ ЗАКОНОДАВЧО ЗАКРІПЛЕНОГО ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВИЙ АГЕНТ»

### ABOUT THE CONCEPT OF LEGAL IMPLEMENTATION OF DEFINITION OF "TAX AGENT"

Недоступ К.К., аспірантка кафедри цивільного, господарського та екологічного права

Національний технічний університет «Дніпровська політехніка»

Стаття присвячена удосконаленню дефінітивних норм Податкового кодексу України. Закріплені у загальній частині Податкового кодексу України визначення понять «податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб» і «податковий агент» по суті тотожні й здебільшого стосуються сфери справляння ПДФО та військового збору.

Для встановлення найістотніших ознак податкового агента проведено контент-аналіз податкового законодавства. У результаті квантифікаційної обробки тексту ПКУ порівняно дії податкових агентів у процесі адміністрування різних податків і зборів, виділено осіб, які виконують функції податкового агента з податку на прибуток підприємств.

Виокремлено істотні ознаки досліджуваного учасника податкових правовідносин. Доведено, що кошти, одержані від платників податку/збору, податкові агенти від свого імені єдиним платіжним документом перераховують (сплачують) у бюджет. Персоніфіковані дані платників податку/збору податкові агенти відображають у податковій декларації (розрахунок) тільки у разі, коли це передбачено у їхній формі, затвердженій Міністерством фінансів України.

Запропоновано таке визначення поняття «податковий агент»: юридична особа, її відокремлений підрозділ, самозайнята особа, які на підставі, у порядку та строки, встановлені податковим законодавством, зобов'язані обчислити суму податку/збору, яка підлягає сплаті його платником, одержати (утримати, прийняти тощо) її від нього і внести (перерахувати) у бюджет, заповнити та подати (надіслати) контролюючим органам податкову декларацію (розрахунок). Сформульована дефініція є загальною для всієї системи оподаткування, може застосовуватися незалежно від встановленого порядку справляння того чи іншого податку/збору.

**Ключові слова:** дефініція, податковий агент, податковий обов'язок, податково-правовий термін, суттєві ознаки.

The article is devoted to improvement of definitive norms of the Tax Code of Ukraine. Fixed in the general part of the Tax Code of Ukraine definitions of «tax agent for personal income tax» and «tax agent» are essentially identical and they mostly relate to areas of collection of personal income tax and military duty.

The content analysis of tax legislation was conducted to establish the most significant features of the tax agent. As a result of quantification of the text of the Tax Code of Ukraine, the actions of tax agents in the process of administration of various taxes and fees were compared. Persons, who perform the functions of the tax agent for the corporate income tax, were highlighted.

The significant features of the researched participant of tax legal relations were determined. It was proved that tax agents on their own behalf transfer (pay) the funds received from taxpayers to the budget with a single payment document. Personalized data of taxpayers are reflected by tax agents in the tax declaration (calculation), only if it is provided in their form, approved by the Ministry of Finance of Ukraine.

The following definition of the concept of tax agent was proposed. The tax agent is a legal entity, its separate subdivision, a self-employed person, which on the basis, in the order and terms established by the tax legislation, are obliged to calculate the amount of tax or fee, which must be paid by payer, to receive (withhold, accept, etc.) it and to make (transfer) to the budget, to fill in and to submit (send) to the supervisory authorities a tax declaration (calculation). The formulated definition is general for the whole taxation system. It can be applied regardless of established order of collection of a tax or fee.

**Key words:** definition, tax agent, tax liability, tax and legal term, significant features.

**Постановка проблеми.** Впорядкованість та узгодженість термінології податкового законодавства забезпечує однозначність розуміння та застосування встановлених правових норм, що регулюють відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів. Імперативні мовні норми закріплені у статтях як загальної (ст. 6, 11, 14, 15, 18 та ін.), так і спеціальної (п. 268.1 ст. 268) частин Податкового кодексу України (ПКУ) [1]. Податково-правові терміни у тексті ст. 14 вищезгаданого Кодексу розташовані не у звичному алфавітному порядку. Отже, бухгалтери, які сприймають зміст цієї статті як спеціалізований термінологічний словник, з'ясовуючи значення того чи іншого поняття, що вживається у сфері оподаткування, зазнають певних незручностей.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** На думку О.І. Баїк [2, с. 9], прийняття у 2010 р. ПКУ не вирішило всіх існуючих проблем термінології податкового права. Науковці аналізують і порівнюють визначення податково-правових термінів, закріплені у різних взаємопов'язаних нормативно-правових актах. Так, під час дослідження елементів правового статусу податкового агента учені вивчають зміст його правових дефініцій.

Зокрема, Р.А. Сидорук зазначає, що «недоліком ПКУ є те, що в ньому відсутні єдині засади використання терміна «податковий агент» при справлянні окремих податків» [3, с. 82].

В.А. Ананьєва вважає, що «загальне визначення податкового агента», закріплене у п. 18.1 ПКУ, «додатково конкретизується на рівні податку на доходи фізичних осіб» у п. 14.1.180 цього нормативно-правового акта [4, с. 41].

О.О. Коваль «визначення узагальнюючого поняття «податкового агента», наведене у п. 18.1 ст. 18 ПК України», називає «некоректним» і таким, що «потребує уточнення» [5, с. 133–134].

**Мета статті** – дефініювати на основі аналізу основних юридично значущих ознак поняття «податковий агент» задля забезпечення єдності його застосування в системі податкових правовідносин.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Загальновідомо, що за допомогою податкових агентів справляються податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), військовий (ВЗ) та туристичний збір (ТЗ). На це прямо вказують норми пп. 168.1.1 ст. 168 та пп. 268.6.1 ст. 268 ПКУ [1].

Крім цього, функції податкового агента з податку на прибуток підприємств виконують [1, 141.4.2]:

– резидент [у т.ч. фізична особа-підприємець, фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, або суб'єкт господарювання (юридична особа чи фізична особа-підприємець), який обрав спрощену систему оподаткування], або інший нерезидент, який провадить господарську діяльність через постійне представництво на території України, які здійснюють на користь нерезидента

або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходів, зазначених у п. 141.4.1 ПКУ, з джерелом їх походження з України, отриманих таким нерезидентом (у т. ч. на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті);

– резидент (крім платників єдиного податку четвертої групи), який здійснює на користь нерезидента виплату доходів, зазначених в абз. 4–6 пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, у сумі, що перевищує суму, що відповідає принципу «втягнутої руки», або виплачує інші доходи, прирівняні згідно з цим Кодексом до дивідендів.

Встановлений ПКУ порядок оподаткування впливає на зміст обов'язків податкових агентів, спосіб і строк їх виконання.

Так, податкові агенти з ПДФО, військового та туристичного збору діють по-різному (див. табл. 1).

У основній частині ПКУ поняття «податковий агент» визначено двічі: стосовно податку на доходи фізичних осіб [1, п. 14.1.180 ст. 14 розд. І] та відносно всієї системи оподаткування [1, п. 18.1 ст. 18 розд. І].

Порівнявши суттєві ознаки, через які розкривається зміст цього податково-правового терміну в обидвох офіційних варіантах його тлумачення, погоджуємося з іншими науковцями, що вони по суті тотожні й здебільшого стосуються сфери справляння ПДФО та військового збору.

Зупинимося на них детальніше.

Перша ознака розкриває зміст податкового обов'язку податкового агента – обчислення/нарахування, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування/сплата податків.

Натомість процедурою справляння туристичного збору, встановленою ПКУ, податковий агент не утримує, а одержує від платника суму названого місцевого збору (див. табл.).

У сфері бухгалтерського обліку, оподаткуванні під утриманням податку розуміють проведення податковим агентом відрядження певної частини якої-небудь суми. Тобто у випадках, коли цього вимагає податкове законодавство, суб'єкт господарювання віддає (виплачує) кошти, належні одержувачу, за вирахуванням суми податку/збору. Прикладом утримання податковим агентом податку/збору може слугувати справляння ПДФО та військового збору з нарахованої працівнику заробітної плати (місячного оподаткованого доходу).

Відомо, що згідно з п. 268.6.1 ПКУ [1] (див. табл.) платники туристичного збору сплачують податковим агентам суму цього місцевого збору авансовим внеском перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі). Тобто туристичний збір податкові агенти приймають (у касу, на поточний рахунок) від його платників.

Отже, залежно від встановленого законодавцем порядку справляння того чи іншого податку/збору, податкові агенти, виконуючи свій податковий обов'язок, можуть як утримувати, так і приймати суми податку/збору, які їх платники зобов'язані сплатити у бюджет.

Далі звернімо увагу на другу ознаку, що входить у поняття «податковий агент» і розкриває особливості перерахування в бюджет утриманих/прийнятих з/від платників сум податку/збору, а саме: «від імені та за рахунок коштів платника податків» [1, п. 18.1].

Відомо, що податковий агент кошти, утримані/прийняті з/від платників податків/зборів, направляє у бюджет шляхом їхнього перерахування на відповідний рахунок державної казначейської служби. У реквізиті «платник» розрахункового документа, яким оформлюється ця операція, він указує свою назву [8, додаток 9], поле «призначення платежу» заповнює згідно з порядком, встановленим Міністерством фінансів України [9]. Отже, перерахування здійснюється «за рахунок коштів платника податків», проте від імені податкового агента. При цьому персоніфікація платника податку/збору може відбуватися у податковій декларації (розрахунку), що надсилається податковим агентом контролюючому органу (див. табл.). Так, у розділі І додатку 4 ДФ до податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску [6] стосовно кожного платника ПДФО та військового збору відображається:

- реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта фізичної особи (для фізичної особи, яка має відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта);
- сума та ознака доходу, який податковим агентом нараховано та фактично виплачено фізичній особі за звітний період (квартал);
- суми ПДФО та військового збору, обчислені та утримані з доходу, нарахованого платнику податку згідно із законодавством;

Таблиця 1

## Порівняння деяких процедур виконання податковими агентами свого податкового обов'язку

Податковий агент		
з ПДФО	з ВЗ	з туристичного збору
<i>Обчислення податкового зобов'язання</i>		
Під час нарахування (виплати, надання) оподаткованого доходу на користь платника податку		Перед тимчасовим розміщенням фізичної особи-платника збору у місцях проживання (ночівлі)
<i>Отримання податку/збору від його платника</i>		
Податковий агент утримує ПДФО із нарахованого платнику податку оподаткованого доходу		Податковий агент отримує туристичний збір від його платника. Платник збору сплачує туристичний збір шляхом внесення готівки в касу податкового агента, або перерахування коштів на його поточний рахунок
<i>Перерахування податкового зобов'язання до відповідного бюджету виконується:</i>		
від імені платника податку		від імені податкового агента
за рахунок коштів платника податку/збору		
<i>Персоніфікація платника податку/збору в податковій звітності</i>		
У розділі І додатку 4ДФ до Податкового розрахунку* відображаються персоніфіковані дані про суми нарахованого (виплаченого) на користь фізичних осіб доходу та нарахованих (перерахованих) до бюджету податку на доходи фізичних осіб та військового збору		У податковій декларації [8] не відображаються персоніфіковані дані про суми туристичного збору, отримані від його платників

\* Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску [6].

Джерело: складено автором за: [1; 6–7]

– фактичні суми ПДФО та військового збору перераховані до бюджету;

– ознака соціальної пільги (тільки для фізичних осіб, які мали пільги щодо податку у звітному періоді згідно із законодавством за місцем отримання основного доходу).

У такий спосіб фіскальні органи отримують від податкового агента вичерпну інформацію про платника ПДФО та військового збору.

Проте у розділі II додатку 4 ДФ до згаданого податкового розрахунку не зазначається інформація про суми окремого виграшу, суми нарахованого на нього податку, а також відомості про фізичну особу – платника податку, яка одержала дохід у вигляді виграшу (призу) [1, пп. 170.6.2; 6].

У податковій декларації з туристичного збору [7] розкриття податковим агентом відомостей про платників збору законодавцем не передбачено. Згідно зі встановленим ПКУ порядком справляння цього місцевого збору ідентифікація податковим агентом платників збору не проводиться.

Резюмуючи, можна констатувати:

1) персоніфіковані дані фізичних осіб – платників податку/збору податкові агенти відображають у документах податкової звітності тільки у разі, коли це передбачено у їхній формі, затвердженій Міністерством фінансів України;

2) перерахування (сплата) в бюджет податку/збору здійснюється єдиним платіжним документом безпосередньо податковим агентом. (Примітка: саме такий порядок

виконання податковим агентом податкового обов'язку врегульовано нормами п. 38.2 ст. 38 та пп. 168.1.2. ст. 168, пп. 268.7.1 ст. 268 ПКУ [1]).

З огляду на вищевикладене, визначення поняття «податковий агент» може бути таким: «податковий агент – юридична особа, її відокремлений підрозділ, самозайнята особа, які на підставі, у порядку та строки, встановлені податковим законодавством, зобов'язані обчислити суму податку/збору, яка підлягає сплаті його платником, одержати (утримати, прийняти тощо) її від нього й внести (перерахувати) в бюджет, заповнити та подати (надіслати) контролюючим органам податкову декларацію (розрахунок).

**Висновки.** Результати проведеного дослідження підтверджують необхідність удосконалення дефінітивних норм Податкового кодексу України [1].

Закріплене у п. 18.1 ПКУ визначення поняття «податковий агент» здебільшого ґрунтується на ознаках податкового агента з ПДФО та військового збору, по суті дублює визначення поняття «податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб» [1, п. 14.1.180 ст. 14 розд. I] й потребує уточнення для застосування у сфері справляння туристичного збору.

Запропонований варіант тлумачення податково-правового терміну «податковий агент» розкриває його сутність через суттєві ознаки цього учасника податкових правовідносин, є загальним для всієї системи оподаткування, тобто може застосовуватися незалежно від встановленого порядку справляння того чи іншого податку/збору.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 21.05.2021).
2. Баїк О.І. Про формування наукової термінології податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Юридичні науки. 2014. № 807. С. 9–15.
3. Сидорук Р.А. Правовий статус податкових агентів. *Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2015. № 14, т. 1. С. 79–82.
4. Ананьєва Є.А. Актуальні питання визначення правової природи податкового агента. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2016. № 6, т. 1. С. 40–42.
5. Коваль О.О. До питання виконання податкового обов'язку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер.: Право*. 2015. Вип. 31, т. 2. С. 130–134.
6. Порядок заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску : наказ М-ва фінансів України від 13 січ. 2015 р. № 4 (у редакції наказу М-ва фінансів України від 15 груд. 2020 р. № 773). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15#n21> (дата звернення: 21.05.2021).
7. Податкова декларація з туристичного збору : наказ М-ва фінансів України від 09 лип. 2015 р. № 636. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0795-19#Text> (Дата звернення: 27.12.2021).
8. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : постанова правління Національного банку України від 21 січ. 2004 р. № 22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04#Text> (дата звернення: 21.05.2021).
9. Порядок заповнення документів на переказ у разі сплати (стягнення) податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску, здійснення бюджетного відшкодування податку на додану вартість, повернення помилково або надміру зарахованих коштів : наказ М-ва фінансів України від 24 лип. 2015 р. № 666. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0974-15#Text> (дата звернення: 21.05.2021).