

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32850/2414-4207.2019.11-1.12>

ПОДАТКОВІ АГЕНТИ ЯК УЧАСНИКИ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Стріяшко Галина Миколаївна,

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри фінансового права
(Університет державної фіскальної
служби України, м. Ірпінь, Україна)

Попова Анастасія Андріївна,

здобувач вищої освіти
(Навчально-науковий інститут права
Університету державної фіскальної
служби України, м. Ірпінь, Україна)

Робота присвячена ролі податкових агентів у податкових спорах. Податкові спори становлять значну частку серед загальної кількості проєктів у межах податкових практиків, юридичних фірм України, стимулюючи адвокатів, науковців розробляти особливі методи й позиції для досягнення необхідних результатів і заперечування аргументів податкових органів. Правовідносини в податковій сфері обґрунтовано вважаються найбільш конфліктними серед інших видів фінансових відносин. Це обумовлено низкою факторів, серед яких доцільно виділити низький рівень знання законодавства як з боку платників податків, так і органів що здійснюють контроль. Проаналізовано звернення до суду й виникнення податкових спорів, визначення правового статусу податкових агентів як учасників податкового спору й прав як основного елемента такого правового статусу. Сформульовано низку завдань дослідження. Розглянуто правовий статус платника податків і податкових як учасників податкових спорів, встановлено перелік прав платника податків як учасника податкових спорів, визначено прогалини в регулюванні правового статусу платника податків як учасника податкових спорів і шляхи їх усунення. З'ясовано, що підставами звернення до суду органів Державної фіскальної служби необхідно визначити такі: невиконання податковим агентом свого обов'язку своєчасно сплачувати до бюджету податок з доходів фізичних осіб, неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Визначено, що рішення суду щодо розгляду справ між Державною фіскальною службою України й податковими агентами приймаються на користь як однієї, так і іншої сторони, що залежить від різних фактичних обставин справи. Колізія норм податкового законодавства, складність відносин, що обумовлюють виникнення податкових спорів, вимагають аналізу й систематизації рішень за аналогічними справами вищими судовими інстанціями з метою формулювання роз'яснень для платників податків, у тому числі податкових агентів, їхніх позицій, що сприятиме зменшенню кількості позовів, а також підвищить результативність дій.

Ключові слова: податкові агенти, податкові правовідносини, податкові спори, звернення, конфлікт, колізійність, платники податків.

REVENUE AGENTS AS PARTICIPANTS OF TAX DISPUTES

Striashko Halyna Mykolaivna,
PhD in Law,
Associate Professor at the Department
of Financial Law
(University of State Fiscal Service
of Ukraine, Irpin, Ukraine)

Popova Anastasiia Andriivna,
Student
(Scientific and Research Institute
of Law, University of State Fiscal Service
of Ukraine, Irpin, Ukraine)

Tax disputes occupy a significant part of the total number of projects within the framework of tax practitioners, law firms of Ukraine, encouraging lawyers, scholars to develop special methods and positions to achieve the desired results and refute the arguments of tax authorities. Legal relations in the tax sphere are rightly considered to be the most conflicting among other types of financial relations. This is due to a number of factors, among which it is appropriate to highlight the low level of knowledge of the law by both taxpayers and control bodies. Attention was drawn and the appeal to the court and the emergence of tax disputes were analyzed. There is a definition of the legal status of tax agents as participants in a tax dispute and the rights as the main element of such legal status are analyzed. A number of research tasks are formulated, the legal status of taxpayers and taxpayers as participants in tax disputes is analyzed, the list of rights of taxpayers as participants in tax disputes is established, gaps in regulating the legal status of taxpayers as participants in tax disputes and ways to eliminate them are identified. It was found out that the grounds for applying to the court of the State Fiscal Service should be determined as follows: non-fulfillment by the tax agent of his obligation to pay personal income tax to the budget in a timely manner, non-submission or late submission of payment orders for the transfer of taxes and fees (mandatory payments) due. It is determined that court decisions on cases between the State Fiscal Service of Ukraine and tax agents are made in favor of both parties, depending on the different facts of the case. The conflict of tax legislation, the complexity of the relationship that causes tax disputes, requires analysis and systematization of decisions in similar cases by higher courts, in order to formulate and explain to taxpayers, including tax agents their positions, which will reduce the number of lawsuits, as well as increase the effectiveness of actions.

Key words: tax agents, tax relations, tax disputes, appeals, conflicts, tax conflicts, taxpayers.

Актуальність теми. Найпоширенішими підставами звернення до суду органів Державної фіскальної служби визначено такі: невиконання податковим агентом свого обов'язку своєчасно сплачувати до бюджету податок з доходів фізичних осіб; неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), Своєю чергою підставами звернення платників податків як податкових агентів є такі: скасування податкового повідомлення – рішення про збільшення суми грошового зобов'язання за платежем податку на доходи фізичних осіб; спонукання списати безнадійний податковий борг за податком з доходів фізичних осіб.

Аналіз наукової літератури дає змогу виокремити два підходи до розуміння конфлікту. В широкому розумінні конфлікт визначається як зіткнення думок, сил. Інший підхід полягає в розумінні конфлікту як зіткнення протилежно спрямованих цілей, інтересів, позицій, думок і поглядів опонентів або суб'єктів взаємодії. Згідно з цим поглядом під поняттям конфлікту розуміють найбільш гострий спосіб вирішення суперечностей, що виникають у процесі взаємовідносин, і полягають у протидії суб'єктів конфлікту у зв'язку з різним розумінням свого власного блага.

Поняття «податковий спір» не визначено на законодавчому рівні й у теорії фінансового й податкового права. Категорія «податковий спір» останніми роками стала предметом комплексних досліджень ряду вітчизняних науковців, зокрема М. Кучерявенко [2], Т. Латковської [3], В. Пригоцького [7], В. Свириденко [4], В. Тильчика [5], та інших.

Досліджуючи досудове врегулювання податкових спорів, В. Пригоцький вказує на те, що податковий спір – це юридична форма податкового конфлікту, що виявляється в конкретній суперечності за регулювання податкових відносин між відповідними суб'єктами права [7, с. 28].

Розглядаючи юридичний конфлікт, потрібно звернути увагу на його суб'єктів, між якими виникають відносини протистояння, які згодом переходять у спір. Виходячи з розуміння конфлікту, можна стверджувати, що в юридичному конфлікті, як у правовому явищі, сторонами конфлікту можуть бути й окремі особи (фізичні, юридичні). Цих суб'єктів можна розділити на дві групи: сторони, що протидіють (зацікавлені), інші, що не усвідомлюють мету й завдання конфлікту (незацікавлені).

Розглядаючи податковий конфлікт через правові відносини, можна стверджувати, що поведінка його суб'єктів свідомо спрямована на досягнення протилежних взаємозаперечних інтересів і являє собою механізм реалізації суперечностей [4, с. 186].

За допомогою податкових конфліктів можемо спостерігати за недосконалістю податкової системи, управлінської діяльності, колізійністю податкового законодавства.

Конфлікт у сфері оподаткування не зводиться лише до традиційного протистояння двох сторін, держави й платника податків. Такий конфлікт має й інші аспекти, зокрема «держава – податковий інспектор», «податковий інспектор – платник податків», «податковий інспектор – податкові агенти, банки, нотаріуси та інші», а також «платник податків – платник податків» [8, с. 178].

Можна виокремити дві основні причини виникнення податкових конфліктів (спорів): прогалини закону та колізії правових норм, що регулюють відносини у сфері оподаткування.

Чинне податкове законодавство України має багато прогалин, тобто відсутня певна кількість правових норм, що регламентують права податкового агента. Прогалини в законі особливо яскраво проявляються там, де чинні норми передбачають необхідність певних дій, але не встановлюють порядок або послідовність, не визначають строки та інше.

Прогалина в законі – це недолік, який потрібно виправити; інколи законодавець свідомо не намагається робити цього.

Іншою причиною виникнення податкового спору є колізія. Доволі часто стається так: усовуючи одну колізію, закон створює іншу.

Відповідно до ст. ст. 56.2 й 56.18 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), якщо податковий агент вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв інше протиправне рішення, то він має право звернутися з адміністративною скаргою про перегляд цього рішення або з позовом до суду про його скасування. Тобто законодавство не містить обмежень щодо рішень, що можуть бути оскаржені платником податку (податковим агентом) [1].

Колізія між нормами Податкового кодексу України існує через непогодженість між нормами пп. 173.1 і 164.5, де зазначено, що під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, а підп. 173.1 дохід платника податку від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна протягом звітного податкового року, дохід від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна (крім легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів) визначається, виходячи з ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу (міни), але не нижче оцінної вартості цього об'єкта, визначеної згідно з законом.

Коло учасників податкового спору обумовлюється природою податкового правовідношення, певним протистоянням владної та зобов'язаної сторони. У деяких працях акцентується увага на переліку учасників податкових правовідносин. Наприклад, Є.А. Усенко підтримує підхід М.П. Кучерявенка, відповідно до якого аналіз системи суб'єктів податкових правовідносин побудований, виходячи з певного протистояння низки учасників, що утворюють владну й зобов'язану сторони податкового правовідношення. Такий акцент дуже чітко закладає підстави специфічного податково-правового регулювання, яке обумовлюється управлінням власником коштів (представником владної сторони правовідношення) поведінкою платників податків і зборів (обов'язкових платежів) або осіб, що їх представляють (представників зобов'язаної сторони) [9, с. 75].

Обов'язково стороною податкового спору є суб'єкт владних повноважень, від імені держави у сфері оподаткування виступають спеціально уповноважені органи. Судова практика свідчить, що найбільш розповсюдженими податковими спорами, які розглядаються в адміністративних судах, можна назвати спори, подані за ініціативою платників податків щодо визнання недійсними податкових повідомлень-рішень; визнання незаконними наказів органів фіскальної служби на проведення перевірки (ініціювання перевірки лише на підставах, передбачених ст. 78 й 80 Податкового кодексу України; визнання неправомочними дії посадових осіб фіскальної служби; визнання незаконними інших наказів фіскальної служби (анулювання реєстрації платником податку на додану вартість (далі – ПДВ). Виключний перелік для анулювання реєстрації платником ПДВ передбачено п. 184.1 ст. 184 ПК. Виключний перелік підстав для анулювання свідоцтва про сплату єдиного податку визначено зокрема п. 299.5 ст. 295 ПКУ [6, с. 117].

Так, підставами звернення до суду органів Державної фіскальної служби необхідно визначити такі: невиконання податковим агентом свого обов'язку своєчасно сплачувати до бюджету податок з доходів фізичних осіб; неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Своєю чергою підставами звернення платників податків як податкових агентів є скасування податкового повідомлення – рішення про збільшення суми грошового зобов'язання за платежем податку на доходи фізичних осіб; спонукання списати безнадійний податковий борг за податком з доходів фізичних осіб тощо.

У справі № 2270/7587/12 щодо визнання протиправним і скасування податкового повідомлення рішення суд дає критичну оцінку висновку податкового органу щодо того, що податковим агентом з податку на доходи фізичних осіб у випадку, коли той за цивільними правочинами придбаває (купує) у фізичної особи – підприємця (далі – ФОП) товари чи послуги, а оплата за це є доходом цих підприємців, інформацію про що він може брати з декларацій з ПДВ.

Суд зазначає, що відповідно до п. п. 177.7-177.8 ст. 177 ПКУ фізична особа – підприємець вважається податковим агентом працівника – фізичної особи, яка перебуває з нею у трудових, цивільно-правових відносинах, або будь-якої іншої фізичної особи

щодо будь-яких оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) на користь такої особи.

Таким чином, суд дійшов висновку, що у випадку справляння того чи іншого податку (збору) учасником податкових правовідносин є податковий агент, то він є, по-перше, обов'язковим учасником правовідносин зі справляння такого податку, а по-друге, ті обов'язки, які покладено на податкового агента, інша особа, навіть платник податку, виконати не може, оскільки це виключно обов'язки податкового агента. Загальні обов'язки податкового агента не залежать від виду об'єкта оподаткування й джерел оподаткованого доходу.

Таким чином, ФОП не є податковим агентом щодо іншого ФОП за цивільними правочинами за винятком випадку, коли буде встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця відповідно.

У цьому випадку, на думку суду, є незаконним застосування до ФОП штрафної (фінансової) санкції, передбаченої п. 119.2 ст. 119 ПК України, тому що сума сплаченої поставки товарів/послуг позивачем – ФОП іншим ФОП не повинна відображатися в податковому розрахунку форми 1ДФ.

У справі № 2485/16-п про притягнення до адміністративної відповідальності суд дійшов висновку, що справа підлягає закриттю за відсутності події та складу адміністративного правопорушення [10], виходячи з того, що ч. 1 ст. 163-4 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) передбачено, що адміністративна відповідальність за цією статтею настає за неутримання або перерахування до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб під час виплати фізичній особі доходів, перерахування податку на доходи фізичних осіб за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), неповідомлення або несвоєчасне повідомлення державним податковим інспекціям за встановленою формою відомостей про доходи громадян.

Відповідно до підп. 168.1.1. ст. 168 ПКУ податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в ст. 167 ПКУ.

Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, відповідно до п. 171.1. ст. 171 ПКУ є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку.

Суд убачає, що податковий розрахунок за формою 1ДФ подають до податкових органів особи, які мають статус податкових агентів з ПДФО.

Як податкові агенти вони зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) та військовий збір до бюджету від імені й за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність до податкових органів і нести відповідальність за порушення норм ПКУ (п. 176.2 ПКУ).

З аналізу норм ПКУ суд доходить висновку, що коли впродовж звітнього кварталу податковий агент не нараховує й не виплачує доходи фізичним особам, та/або не нараховує й не сплачує до бюджету ПДФО та ВЗ з таких доходів, то форму № 1ДФ за цей звітний квартал він подавати не повинен.

У справі №808/2503/15 про визнання нечинним і скасування податкового повідомлення рішення [10] суд доходить висновку про правомірне застосування податковим органом штрафу на підставі п. 127.1 ст. 127 ПКУ.

Суд зауважує: п. 31.1 ст. 31 ПКУ визначено, що строком сплати податку й збору визначається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податків і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається несплаченим своєчасно. Момент виникнення податкового обов'язку платника податків, у тому числі податкового агента, визначається календарною датою.

Відповідно до п. 54.2 ст. 54 ПКУ грошове зобов'язання щодо суми податкових зобов'язань з податку, що підлягає утриманню та сплаті (перерахуванню) до бюджету в разі нараховання/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 розд. IV ПКУ для граничного строку сплати податку до відповідного бюджету.

Податковий агент зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання (суму нарахованого (утриманого) податку), самостійно визначеного ним з доходу, що виплачується на користь платника податку – фізичної особи та за рахунок такої виплати у строки.

Отже, суд доходить висновку, що податок, який підлягає утриманню з нарахованого, але не виплаченого (не наданого) доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки місячного податкового періоду, тобто 10 календарних днів для сплати податкового зобов'язання, починають розраховуватися після 20 числа (як граничного строку, передбаченого ПКУ для подання місячної податкової декларації) незалежно від того, чи передбачено подання самої декларації.

Податковий агент зобов'язаний перерахувати до бюджету утриманий податок під час виплати доходу, а якщо оподатковуваний дохід нараховується, але не виплачується платнику податків, то податок підлягає сплаті (перерахуванню) у строки, встановлені ПКУ для місячного податкового періоду.

За встановлених обставин щодо несплати (неперерахування) позивачем нарахованого податку на доходи фізичних осіб у встановлені ПКУ строки для місячного податкового періоду, який підлягав сплаті (перерахуванню) незалежно від того, чи відбулася виплата заробітної плати й утримання з неї податку в цей період, суд доходить висновку, що оскаржуване рішення прийнято правомірно.

У справі від 10 листопада 2015 р. судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення – рішення, яким позивачу визначено суму податкового зобов'язання за платежем «податок на доходи фізичних осіб, що сплачується податковим агентом із доходу платника податку» [12].

Суд установив, що податок з доходів фізичних осіб перераховувався в той самий день, коли й виплачувалась заробітна плата, а тому має місце несвоєчасне перерахування сум податку, відповідальність за яке передбачена ст. 126 ПКУ, оскільки встановлена ст. 127 ПКУ санкція застосовується за ненарахування, неутримання та/або несплату податків платником податків, у тому числі податковим агентом.

На обґрунтування заяви додано ухвалу Вищого адміністративного суду України від 26 травня 2015 р. в справі між тими сторонами й аналогічними позовними вимогами, у якій суд касаційної інстанції дійшов висновку, що податок, який підлягає утриманню з нарахованого, але несплаченого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки. Водночас факт відсутності місячної податкової декларації з податку на доходи фізичних осіб не впливає на розрахунок граничних строків сплати

вказаного податку (30 календарних днів), які настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця [12].

Тобто у випадку, якщо платник не сплачує суму самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом строків, передбачених ПКУ, такий платник податків притягується до відповідальності відповідно до ст. 126 ПК України.

Положення ст. 127 ПК України встановлюється як міра відповідальності, яка покладається на платника податків, в тому числі й на податкового агента, саме за несплату (перерахування) податків до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, причому розмір штрафних санкцій за вчинення такого порушення визначається не з часу затримки такої несплати, як передбачено ст. 126 ПКУ, 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.

Ухвалення протилежних рішень стало наслідком встановлення судом під час розгляду цих справ різних фактичних обставин, оскільки у справі, що розглядається, судами встановлено прострочення сплати узгоджених податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб у рішенні, поданому як приклад неоднакового застосування норм матеріального права, судами встановлено перерахування податку на доходи з фізичних осіб [11].

Навівши приклади окремих судових рішень, можна констатувати: рішення суду щодо розгляду справ між органами Державної фіскальної служби України й податковими агентами приймаються на користь як однієї, так і іншої сторони, що залежить від різних фактичних обставин справи. Колізійність норм податкового законодавства, складність відносин, що обумовлюють виникнення податкових спорів, вимагає аналізу й систематизації рішень за аналогічними справами вищими судовими інстанціями з метою формулювання та роз'яснень для платників податків, у тому числі податкових агентів, їхніх позицій, що сприятиме зменшенню кількості позовів, а також підвищить результативність дій.

Список використаних джерел:

1. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України в 3 т. / Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України / за заг. ред. М.Я. Азарова. Київ, 2010. 2389 с.
2. Кучерявенко М.П. Основи податкового права : навчальний посібник. М.П. Кучерявенко. Харків : Легас, 2001. 304 с.
3. Латковська Т.А. Правова природа податкових конфліктів / Т.А. Латковська. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2013. № 1. С. 134–151.
4. Свириденко В.М. Співвідношення поняття «конфлікт» і «спір» та особливості їх використання у податковому законодавстві України / В.М. Свириденко. *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. 2010. № 4 (51). С. 185–192.
5. Тильчик В.В. Поняття і сутність податкових спорів між органами Державної податкової служби України та платниками податків / В.В. Тильчик. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 3. С. 110–114.
6. Пархоменко-Цироціян С.В. Податкові спори: причини виникнення та проблеми вирішення / С.В. Пархоменко-Цироціян. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2016. Вип. 1 (10).
7. Пригоцький В.А. Колізії в податковому праві України / В.А. Пригоцький, М.О. Мацелик. *Науковий вісник Національного університету податкової служби України. Серія «Економіка, право»*. 2009. № 1 (44). С. 220–226.

8. Малярчук І.А. Класифікація податкових спорів. Актуальні проблеми політики / І.А. Малярчук. – URL: <http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/2907/Malarchuk.pdf?sequence=1>.

9. Усенко Є.А. Суб'єктний склад податкового спору. *Особливості розгляду податкових спорів в контексті прийняття Податкового кодексу України* : матеріали наук.-практ. конф., Харків, 11 лютого 2011 р. / Є. А. Усенко та ін. Харків : НДІ держ. буд-ва та місц. самоврядування, 2011. 92 с.

10. Ярошенко В. Судова практика в судових спорах / В. Ярошенко. URL: <http://alltax.ua/uk/praktiku/sudova-praktika-z-podatkovyh-sporiv.html>.

11. Цвіра Д. Окремі аспекти судової практики вирішення податкових спорів / Д. Цвіра. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. 2016. № 2. Т. 2. С. 116–119.

12. Загальнодержавний реєстр судових рішень. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.