

УДК 347.73

К. Д. Янішевська
викладач кафедри кримінально-правових дисциплін
Навчально-наукового інституту права
Сумського державного університету

ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД ОПОДАТКУВАННЯ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ОБОВ'ЯЗКІВ ПОДАТКОВИХ АГЕНТІВ УКРАЇНИ ТА АВСТРІЇ

Кожна держава зацікавлена в тому, щоб отримувати податки своєчасно і в повному обсязі. З тим, що податки треба платити, добропорядні громадяни і юридичні особи цілком згодні, але на практиці далеко не всі поспішають перерахувати до бюджету частину своїх доходів та відкрито показувати їх. Саме з цієї причини в Україні був створений інститут податкових агентів, які є законними посередниками між платниками податків та державними органами та які займаються справлянням та перерахуванням податків. Податкові агенти, як і інші суб'єкти податкових правовідносин, володіють певними правами, повноваженнями та відповідальністю, які закріплюються нормами податкового законодавства.

У сучасних умовах євроінтеграції наша держава робить впевнені кроки до приведення своїх правової, фінансової та податкової систем у відповідність до європейських стандартів, і саме цим зумовлена потреба в інституті податкових агентів, як суб'єктів, які здійснюють ефективний поточний фінансовий контроль за діяльністю всіх платників податків.

Обов'язки податкових агентів певною мірою є похідними від цілей та завдань податкових органів, тому умовно податкових агентів можна вважати представниками податкових органів у питаннях взаємовідносин із платниками податків.

Під час дослідження правового статусу податкових агентів в Україні та деяких європейських країнах виявляються певні розбіжності в їх правах та обов'язках. Саме цим зумовлена потреба зробити порівняльний аналіз даного елемента правового статусу податкового агента та запозичити досвід Австрії, в законодавстві якої чітко регламентовані більш розширені права та обов'язки даного суб'єкта податкових правовідносин.

Проблематику правового статусу податкових агентів у своїх роботах досліджували такі науковці, як О.Ф. Мазурик, В.Ф. Євтушенко, М.П. Кучерявенко, М.О. Перепилиця та ін.

Метою даної статті є здійснення порівняльного аналізу обов'язків податкового агента в Україні та Австрії.

Проаналізувавши історичний аспект виникнення податкових агентів, можна зауважити, що у вітчизняному законодавстві термін «податковий агент» виник із прийняттям Закону України «Про

внесення змін у Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір». Відповідно до нього до них належали тільки ті суб'єкти підприємницької діяльності, які створені у формі підприємства з іноземною інвестицією і право яких на звільнення від обкладання окремими податками, зборами було підтверджено рішенням суду або господарського суду. Податкові агенти відповідно до вищезазначеного Закону не мали права одержувати ліцензії на здійснення імпорту, оптової або роздрібною торгівлі підакцизними товарами або купувати марки акцизного збору, вони не мають можливості здійснювати діяльність із тими підакцизними товарами, які підлягають ліцензуванню або маркуванню акцизними марками [1].

Вагомим кроком до становлення інституту податкового агента стало прийняття Закону України «Про податок на доходи фізичних осіб». За цим нормативно-правовим актом під податковим агентом розуміли особу, на яку покладено обов'язок щодо обчислення й утримання податку з платника податків і перерахування його у відповідний бюджет. Закон України «Про податок із доходів фізичних осіб» визначав даного суб'єкта податкових правовідносин як юридичну особу, її представництво, відділення, інший відособлений підрозділ, або фізичну особу, або представництво нерезидента – юридичної особи, що зобов'язано нараховувати, утримувати і сплачувати податок із доходів фізичних осіб у бюджет від імені та за рахунок платника податків, вести податковий облік, подавати звітність і відповідати за порушення податкового законодавства [2].

Сьогодні, аналізуючи нормативно-правову базу з приводу закріплення поняття «податковий агент» на законодавчому рівні, слід зауважити, що дана дефініція трактується в ст. 18 Податкового кодексу України. Зокрема, податковим агентом визнається особа, на яку даним Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків [3].

З юридичної точки зору деякі правники зазначають, що правовий статус податкових агентів характеризується деякою подвійністю. З одного боку, стосовно податкових органів податкові аген-

ти є зобов'язаними особами, які виступають у ролі платників податків, тобто мають права і обов'язки останніх. У той же час щодо платників податків податкові агенти виконують роль податкового органу, здійснюючи дії з нарахування й утримання сум податку з метою наступного їх перерахування в бюджет. При цьому такі дії провадяться без волевиявлення платника в силу обов'язків, покладених на податкових агентів нормативним актом [4, с. 142].

Слід зауважити, що українське законодавство наразі не передбачає чітко визначених загальних правових норм щодо обов'язків податкових агентів. Ці обов'язки лише описуються в нормах Податкового кодексу України стосовно тих податків та зборів, в рамках яких безпосередньо застосовується інститут податкового агентства [5].

Загальне правило щодо обов'язків податкових агентів містить частина 2 статті 18 Податкового кодексу України, відповідно до якої податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені цим Кодексом [3].

Відповідно, законодавством визначено, що до основних обов'язків податкових агентів належать обов'язки щодо:

1) правильного і своєчасного обчислення й утримання сум податкових платежів із коштів платників податків;

2) своєчасного перерахування податків до відповідних бюджетів.

Ці обов'язки деталізуються додатковими обов'язками податкових агентів щодо:

1) здійснення обліку доходів платників податків, утриманих і перерахованих до бюджетів;

2) надання податковому органу документів та інформації, необхідних для здійснення контролю за платником податків;

3) надання податковому органу інформації про неможливість утримання податку з платника податків і про суми заборгованості останнього.

У випадку відсутності коштів у платника податків у податкового агента не виникає обов'язку з утримання й перерахування податку до бюджету. Подібна ситуація породжує автоматично додатковий обов'язок податкового агента – повідомити в податковий орган про неутримані суми податку в закріпленій законодавством строк [4].

На офіційному сайті Державної фіскальної служби України вказано, що на сьогодні в Україні створено податкову систему, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн. Закони з питань оподаткування розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики та інших міжнародних економічних організацій. Проте практика, з якою стикаються суб'єкти підприємницької діяльності під час здійснення податково-

го контролю в Україні та в зарубіжних країнах, суттєво відрізняється.

Так, дивлячись на функціонування інституту податкового агента в Австрії, можна чітко простежити відмінність у колі виконуваних повноважень та обов'язків даного суб'єкта податкових правовідносин у нашій державі.

Чому Україна має брати до уваги саме досвід Австрії? Австрійська республіка є однією з найбільш розвинених країн Європи, її економіка показує одні з найнижчих показників за рівнем інфляції і безробіття. Саме в ній діє одна з найефективніших податкових систем. Потік інвестицій з інших країн Євросоюзу сприяє розвитку високотехнологічних галузей. Основна частка економіки припадає на сферу послуг. Також дана держава є членом Євросоюзу з 1995 року і має законодавство, адаптоване до його вимог.

Практика взаємодії платників податків із фіскальними органами в Австрії, як і, до речі, в Австралії, передбачає можливість використання послуг податкового агента. На території Австрії діяльність податкового агента може здійснюватись або в якості аудитора (*Wirtschaftsprüfer*), або податкового радника (*Steuerberater*). Нормативною базою для операцій податкового агента є Закон «Про професію повіреного з економічних питань» [6].

Необхідною передумовою для провадження професійної діяльності податкового агента є наявність членства в Колегії повірених з економічних питань.

До основних функцій податкового агента належить ведення загальної бухгалтерії компанії та бухгалтерії з виплати заробітної плати.

Також до безпосередніх зобов'язань завжди належать:

1) питання складання щорічної звітності;

2) подання податкових декларацій.

Оскільки компанії повинні сплачувати соціальні внески, то податкові агенти представляють інтереси платника податків в уповноважених органах державної влади.

Важливість діяльності податкового агента полягає в перевірці надійності системи ризик-менеджменту та контролінгу в компанії. Окрім цього, в центрі його уваги перебувають питання якості ІТ-системи підприємства, що становить ноу-хау даної професії.

З метою забезпечення професійної відповідності податкових агентів Колегія повірених з економічних питань визначила декілька основоположних принципів, яких повинні дотримуватись аудиторів та податкові радники:

– компетентність та досвід;

– довіра та надійність.

Для дотримання визначених принципів Колегія призначає випробування для претендентів на

здобуття професії аудитора або ж податкового радника. У результаті даного випробування приймається рішення про видачу відповідного свідоцтва. Інформація про тих, хто отримав свідоцтво, заноситься до публічного реєстру, який з 2007 року функціонує в режимі онлайн.

Офіційно зареєстровані податкові агенти виконують свою діяльність як податкові аудиторів та як податкові радники. Загальними обов'язками податкового агента підприємства є повний фінансовий контроль та облік довірених йому операцій, захист активів та рахунків клієнта, забезпечення правильності всіх витрат і дотримання законодавства під час розрахунків та подання фінансової звітності [8].

Хоча в цілому обов'язки австрійського податкового агента зазначені вище, сфера його повноважень охоплює різноманітні сфери. Нижче виділені ті основні обов'язки, які виконує в ході своєї діяльності компетентний податковий агент:

1) самостійне збирання та подання заявки на відкриття нових рахунків, що належним чином затверджені, як до державних, так і до приватних фінансових установ;

2) перевірка щодо відповідності всіх авторизованих підписаних рахунків платоспроможності клієнта;

3) перевірка своєчасності відрахувань податків до бюджету, за необхідності – проведення власного моніторингу рахунків щодо запобігання перевитрат та несвоечасності проведення розрахунків;

4) забезпечення звірки щомісячних бюджетних звітів і корекція всіх розбіжностей;

5) перевірка використання прямих платіжних документів;

6) забезпечення захищеності фінансових активів від зловживань і крадіжок;

7) перевірка порядку нарахувань та перерахувань заробітної плати;

8) ведення зовнішніх переговорів із державними фіскальними та контролюючими органами, перевірка кадрових процедур державних послуг;

9) виконання інших функцій, визначених у договорі.

Також як податковий аудитор, так і податковий радник мають бути в курсі змін, внесених в законодавстві, процедур і вимог, що мають відношення до діяльності клієнта [9].

Міжнародний бізнес-словник надає таке визначення поняття «податковий агент»: це особа або фірма (наприклад, банк), що, як представницька особа довірителя, відповідає за борги, несплачені послуги, сплачує орендну плату, розподіляє виплати дивідендів і т.д. [5].

Визначені вище обов'язки податкового агента Австрійської республіки цілком відповідають даному визначенню. Окрім відносин із нарахування та сплати податків, дані суб'єкти податко-

вих правовідносин надають постійний супровід під час проведення фінансових операцій клієнтом, перевіряють всі здійснювані фінансові операції, шляхи надходження та використання коштів. Тобто податковий агент у даному випадку приймає участь як у горизонтальних, так і у вертикальних відносинах. Окрім відповідальності перед контролюючими державними органами за своєчасність та повний обсяг сплати податків, податковий агент несе відповідальність за фінансові операції всередині підприємства його клієнта.

В Україні ж на податкових агентів покладається обов'язок з обчислення й утримання податку з платника і перерахування його у відповідний бюджет.

Таким чином, в Україні податковий агент має базовий обсяг прав та обов'язків, які є похідними від прав та обов'язків платника податку, податковий обов'язок якого виконується податковим агентом. Вважаємо за доцільне запозичити досвід Австрії, в законодавстві якої чітко та розширено регламентовані права та обов'язки податкового агента, можливі форми його роботи.

Література

1. Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір»: Закон України від 19.11.1993 р. № 3628-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3628-12> (втратив чинність).
2. Про податок на доходи фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/889-15> (втратив чинність).
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – №. 17 – Ст. 112.
4. Кучерявенко Н.П. Налоговое право Украины / под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004. – 488 с.
5. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн / В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов. – К. : Комп'ютерпрес, 2014. – 240 с.
6. Попов В.Ю. Інститут податкових агентів в Україні / В.Ю. Попов // Фінанси України. – 2015. – № 5. – С. 78.
7. Європейський бізнес словник, дефініція «податковий агент» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.businessdictionary.com/definition/fiscal-agent.html>.
8. FISCAL AGENT RESPONSIBILITIES [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://orion.neiu.edu/~finanaff/FiscalAgentHandbook/0/01.html>.
9. Statistik der Körperschaftsteuer 2008. – Wien : Statistik Austria, 2013.
10. Statistik der Umsatzsteuer 2010. – Wien : Statistik Austria, 2015.
11. Umsatzsteuergesetz [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.jusline.at/Umsatzsteuergesetz_\(UStG\).html](http://www.jusline.at/Umsatzsteuergesetz_(UStG).html).
11. Мельник В.М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В.М. Мельник // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 3–9.

Анотація

Янішевська К. Д. Європейський досвід оподаткування: порівняльний аналіз обов'язків податкових агентів України та Австрії. – Стаття.

В умовах сучасної євроінтеграції наша держава робить впевнені кроки до приведення своїх правової, фінансової та податкової систем у відповідність до європейських стандартів, але під час дослідження правового статусу податкових агентів в Україні та деяких європейських країнах виявляються певні розбіжності в їх повноваженнях та обов'язках. Саме цим зумовлена потреба зробити порівняльний аналіз даного елемента правового статусу податкового агента та запозичити досвід Австрії, в законодавстві якої чітко регламентовані більш розширені права та обов'язки даного суб'єкта податкових правовідносин. У статті проаналізовано функціонування інституту податкового агента в Україні та стан упровадження його в податкову систему країни. На основі досвіду Австрійської республіки запропоновано шляхи оптимізації роботи податкового агента в Україні.

Ключові слова: податковий агент, інститут податкових агентів, податковий обов'язок, адміністрування податків, сплата податків.

Аннотация

Янишевская Е. Д. Европейский опыт налогообложения: сравнительный анализ обязанностей налоговых агентов Украины и Австрии. – Статья.

В условиях современной евроинтеграции наше государство предпринимает уверенные шаги к приведению своих правовой, финансовой и налоговой систем в соответствие с европейскими стандартами, но при исследовании правового статуса налоговых агентов в Украине и некоторых европейских странах прослеживаются определенные расхождения в их полномочиях

и обязанностях. Именно этим обусловлена потребность сравнительного анализа данного элемента правового статуса налогового агента и заимствование опыта Австрии, в законодательстве которой четко регламентированы более расширенные права и обязанности данного субъекта налоговых правоотношений. В статье проанализировано функционирование института налогового агента в Украине и состояние внедрения его в налоговую систему страны. На основе опыта Австрийской республики предложены пути оптимизации работы налогового агента в Украине.

Ключевые слова: налоговый агент, институт налоговых агентов, налоговая обязанность, администрирование налогов, уплата налогов.

Summary

Yanishevska K. D. European experience of taxation : comparative analysis of duties of tax agents of Ukraine and Austria. – Article.

In the conditions of modern eurointegration our state undertakes sure steps to bringing of the legal, financial and tax systems to conformity with the European standards, but at research of legal status of tax agents in Ukraine and some European countries, certain divergences appear in their plenary powers and duties. Exactly by it the conditioned necessity to do the comparative analysis of this element of legal status of tax agent and adopt experience of Austria more accrued rights and duties of this subject of tax legal relationships are clearly regulated in the legislation of that. In the article, functioning of institute of tax agent in Ukraine and state of introduction of him is analysed in the tax system of country. On the basis of experience of the Austrian republic the ways of optimization of work of tax agent are offered in Ukraine.

Key words: tax agent, institute of tax agents, tax duty, administration of taxes, tax payment.