

державно-службових відносинах: а) наявність юридичної конфліктної ситуації; б) недоліки правового регулювання; в) помилки у правозастосуванні, в тому числі внаслідок помилок у тлумаченні правових норм судами. Поглиблене дослідження вказаних умов як окремо, так і у взаємозв'язку, уявляється важливим напрямком досліджень щодо формування наукового підходу до визначення публічно-правового спору у сфері державно-службових відносин, а також надання загальної характеристики таких спорів.

**Список використаних джерел:**

1. Философский энциклопедический словарь. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 576 с.
2. Тимошенко К. О. Публічно-правовий спір як предмет юрисдикції адміністративних судів: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / К. О. Тимошенко; Нац. акад. наук України, Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького. – К., 2012. – 20 с.
3. Хлібороб Н. Є. Публічно-правовий спір як предмет юрисдикційної діяльності адміністративного суду: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Н. Є. Хлібороб; Національний університет «Львівська політехніка». – Львів, 2012. – 22 с.
4. Великий енциклопедичний юридичний словник / Ред. Ю. С. Шемшученко. – К. : Вид-во «Юридична думка», 2012. – 1020 с.
5. Ткаченко А. О. Компетенційні спори: поняття та особливості / А. О. Ткаченко // Право і суспільство. – 2010. – № 1. – С. 68-73.
6. Тихомиров Ю. А. Административное право и процесс / Ю. А. Тихомиров. – М. : Издательство г-на Тихомирова М. Ю., 2005. – 1150 с.
7. Кобилянський М. Г. Компетенційний спір як предмет юрисдикції адміністративних судів: автореф. дис. к. ю. н. 12.00.07 / М. Г. Кобилянський; Державний науково-дослідний інститут МВС України. – К., 2014. – 23 с.
8. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: [підруч.] / О. Ф. Скакун. – К. : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. – 520 с.
9. Конфлікт [Електронний ресурс] // Веб-сайт «Вікіпедія – вільна енциклопедія». – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/Конфлікт>.

**СИДОРУК Р. А.,**  
аспірант кафедри адміністративного  
та фінансового права  
(Національний університет  
«Одеська юридична академія»)

УДК 347.73:336.22

**ПРАВОВИЙ СТАТУС ОСІБ,  
ЯКІ СПРИЯЮТЬ СПЛАТІ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В УКРАЇНІ**

Стаття присвячена особливостям правового статусу осіб, які сприяють сплаті податків та зборів. Автором досліджено місце осіб, які сприяють сплаті податків та зборів, серед суб'єктів податкових правовідносин; проаналізовано податкове законодавство, що закріплює правовий статус таких суб'єктів, та запропоновані зміни до нього.

**Ключові слова:** особи, які сприяють сплаті податків та зборів, представники платників податків, податкові агенти, банки.



Стаття посвящена особливостям правового статуса лиц, содействующих уплате налогов и сборов. Автором исследовано место лиц, содействующих уплате налогов и сборов, среди субъектов налоговых правоотношений; проанализировано налоговое законодательство, закрепляющее правовой статус данных субъектов и предложены изменения к нему.

**Ключевые слова:** лица, содействующие уплате налогов и сборов, представители налогоплательщиков, налоговые агенты, банки.

The article is devoted to features of the legal status of persons assisting the payment of taxes and fees. The authors investigated the place of persons assisting the payment of taxes and fees among the persons of tax relationship; analyzed the tax laws fixating the legal status of these persons and suggested changes to it.

**Key words:** persons assisting the payment of taxes and fees, representatives of taxpayers, tax agents, banks.

**Вступ.** Коло суб'єктів податкових правовідносин не охоплюється лише платникам податків та контролюючими органами. Механізм справляння податків та зборів є складним процесом, який складається з багатьох стадій, тому залучення інших суб'єктів зумовлене об'єктивною необхідністю спростити даний процес та оптимізувати податковий контроль. Саме тому особи, які сприяють сплаті податків і зборів належать до суб'єктів податкових правовідносин та наділяються правосуб'єктністю. Відповідні суб'єкти за наявності певних умов виступають учасниками податкових правовідносин та належать до особливої групи суб'єктів податкових правовідносин, тому необхідно визначитися чи мають вони публічно-правову природу і виконують функції держави, чи сприяють реалізації прав та обов'язків платників податків.

Серед науковців не існує єдиного підходу щодо визначення правового статусу осіб, які сприяють сплаті податків та зборів. Окремі аспекти даного питання розглядали такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як В. А. Бризгалін, Є. М. Гіссін, Д. В. Вінницький, Ю. А. Крохіна, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко, М. О. Перепелиця, С. С. Штерн та ін.

**Постановка завдання.** Мета статті полягає у визначенні правового статусу, функцій та завдань осіб, які сприяють сплаті податків та зборів, а також у з'ясуванні їх місця у системі суб'єктів податкових правовідносин.

**Результати дослідження.** Суб'єктів, які сприяють сплаті податків і зборів, доцільно виділити як суб'єктів податкових правовідносин, оскільки вони забезпечують належне виконання обов'язків платниками податків і зборів, встановлених законодавством.

Одним із перших термін «особи, які сприяють сплаті податків та зборів» ввів в науковий обіг А. В. Бризгалін. Системною ознакою відповідної групи суб'єктів, на його думку, є те, що вони сприяють чи забезпечують належне виконання обов'язків і реалізацію прав платників податків і уповноважених органів. До осіб, які сприяють сплаті податків та зборів вчений відносить: кредитні організації, податкових агентів, збирачів податків, суди, арбітражні суди, приватних нотаріусів, державні органи зв'язку, статистики та ін. [1, с. 397-406]. Однак суди та органи виконавчої влади проблематично відносити до суб'єктів податкових правовідносин, оскільки такі органи вступають у зовсім інші правовідносини, безперечно, пов'язані з податковими.

Правова природа осіб, які сприяють сплаті податків та зборів, характеризується певною подвійністю. Так І. І. Кучеров розмежовує осіб, що сприяють сплаті податків і осіб, що сприяють податковому адмініструванню [2, с. 88]. Відповідно, призначення першої групи полягає у забезпеченні належного виконання прав і обов'язків платників податків, другої – реалізація інтересів держави і муніципальних утворень. Так, до першої групи автор відносить податкових агентів, банки і збирачів податків, а до другої – органи реєстрації, експертів, спеціалістів, перекладачів, понятих і свідків. Але важко погодитися з точкою зору



вченого щодо визнання осіб другої групи суб'єктами податкового права, оскільки їх участь не пов'язана зі справлянням податків та зборів. Наприклад, при здійсненні податкового контролю, коли необхідні спеціальні знання в певній галузі, в ПКУ передбачена можливість залучення експерта на договірних засадах. Питання договорів регулюються цивільним законодавством.

Аналіз податкового законодавства дає підстави стверджувати, що існують певні суб'єкти, пов'язані зі сплатою податків та зборів, завданням яких є надання інформації про платників податків та їх об'єкти оподаткування. У даному випадку такі суб'єкти мають специфічний статус, оскільки на них покладені функції щодо сприяння здійсненню податкового контролю. Так, М. О. Перепелиця поділяючи суб'єктів, які сприяють сплаті податків і зборів на банки, податкові агенти та інші суб'єкти, які сприяють сплаті податків та зборів, до останніх відносить: органи реєстрації, тобто органи, які здійснюють реєстрацію організацій та індивідуальних підприємців; органи, які реєструють фізичних осіб за місцем проживання; органи, які здійснюють реєстрацію актів громадянського стану фізичних осіб; органи, які займаються обліком (реєстрацією) нерухомого майна; органи, уповноважені здійснювати нотаріальні дії, і нотаріуси, які приватно практикують та ін. [3, с. 26, 32]. Наведений вченою перелік не є вичерпним. У ПКУ такі особи визначені як суб'єкти інформаційно-аналітичного забезпечення. Для інформаційно-аналітичного забезпечення використовується інформація, що надходить не лише від платників податків та податкових агентів, але і від інших суб'єктів, до яких відповідно до ст. 72 ПКУ також відносяться: органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, Національний банк України, банки, інші фінансові установи, органи влади інших держав, міжнародні організації або нерезиденти. Крім того, в п. 72.1.6 п. 72.1 ст. 72 ПКУ зазначено, що для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності також використовується інша інформація, оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку. Таким чином, повний перелік суб'єктів інформаційно-аналітичного забезпечення не потребує закріплення в окремій статті, а такі суб'єкти можуть залучатися в залежності від необхідності надання належної інформації контролюючим органам. Так, джерелом інформації для контролюючих органів є інформація, що надходить від нотаріусів. Відповідно до п. 172.4 ст. 172 ПКУ під час проведення операцій з продажу(обміну) об'єктів нерухомості між фізичними особами нотаріус посвідчує відповідний договір за наявності оціночної вартості такого нерухомого майна та документа про сплату податку до бюджету стороною (сторонами) договору та щокварталу подає до контролюючого органу за місцем розташування державної нотаріальної контори або робочого місця приватного нотаріуса інформацію про такий договір, включаючи інформацію про його вартість та суму сплаченого податку. Тому нотаріуси як і інші суб'єктами інформаційно-аналітичного забезпечення сприяють реалізації обов'язків платників податків.

В. Ф. Євтушенко зазначає, що досягнення публічно-правової цілі – сплати податку, висуває на перше місце обов'язки осіб, які сприяють сплаті податків. Через законодавче закріплення цих обов'язків держава визначає способи участі інших осіб в процесі виконання податкового обов'язку. В свою чергу, права даної групи суб'єктів носять похідний по відношенню до їх обов'язку характер, оскільки вони обумовлені необхідністю сприяння сплаті податків [4, с. 50]. Погоджуємося з цією точкою зору та зазначимо, що висування на перший план обов'язків, зумовлене належним виконанням конституційного обов'язку по сплаті податків, однак це не свідчить про звуження змісту податкових правовідносин за участі такої категорії осіб, оскільки вони мають як юридичні обов'язки, так і суб'єктивні права.

Таким чином до осіб, які сприяють сплаті податків і зборів відносяться представники податків, податкові агенти, банки та інші суб'єкти, пов'язані зі сплатою податків. Детально зупинимося на характеристиці даної групи суб'єктів податкових правовідносин.

У ПКУ знайшло відображення закріплення загальних положень щодо представництва. Так, відповідно до ст. 19 ПКУ платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків у подат-



кових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах. Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності.

Так, М. П. Кучерявенко зазначає, що податкове представництво – це правовідносини, коли юридичні дії, які здійснюються податковим представником від імені платника податків в межах повноважень, які визначаються особливістю, що пов'язана зі сплатою податків і зборів, створюють, змінюють або припиняють права і обов'язки платників [5, с. 182].

Відповідно до ПКУ можна виокремити дві форми податкового представництва: 1) законне; 2) уповноважене.

Обсяг прав та обов'язків законних та уповноважених представників різний. Законні представники мають ті ж самі права та обов'язки, що й платники податків та діють в інтересах останніх. Наприклад, батьки, опікуни, виступають представниками недієздатних, малолітніх осіб у зв'язку з прямою вказівкою закону. Крім того, особа, яку представляють, не бере участі в призначенні представника і не може особисто скасувати чи змінити повноваження представника, оскільки ці повноваження визначені законом, тобто в даному випадку законне представництво має обов'язків характер в силу прямої вказівки в законодавстві. Такі особи лише повинні мати відповідний документ, що підтверджує статус законного представника (паспорт, свідоцтво про народження дитини тощо).

Різновидом законного представництва щодо юридичних осіб є так зване статутне представництво, де у відносинах з контролюючими органами їх законними представниками виступають керівники, заступники, бухгалтери та інші особи, уповноважені представляти організацію відповідно до її установчих документів.

Окрім представництва на підставі закону є інша форма, що базується на добровільному волевиявленні платника податків мати представника, керуючись особистими причинами. Це може бути довга відсутність за місцем проживання, що робить неможливою сплату податку особисто; незнання певних податкових питань, хвороба тощо. Такий вид називається уповноваженим представництвом, яке здійснюється на підставі довіреності та регулюється цивільним законодавством. Однак податкові та цивільні правовідносини мають різну правову природу, тому інститут податкового представництва має узгоджуватись відповідно до специфіки податкового права, де основним методом правового регулювання виступає імперативний. Відповідно до ч. 1 ст. 237 ЦКУ представництвом є правовідношення, в якому одна сторона (представник) зобов'язана або має право вчинити правочин від імені другої сторони, яку вона представляє. Відповідно до ч. 3 ст. 237 ЦКУ представництво виникає на підставі договору, закону, акта органу юридичної особи, та з інших підстав, встановлених актами цивільного законодавства.

Держава зацікавлена в розробці інституту податкового представництва, тому що воно сприяє виконанню податкових обов'язків платників у випадках, коли особисто вони їх виконати не можуть; для платника податків представництво також є важливим, тому що сприяє належному виконанню як податкових обов'язків, так і податкових прав, і зменшує ризик застосування до нього відповідних санкцій з боку держави.

Суб'єктами під час податкового представництва виступають – особа, яку представляють – платник податків, податковий представник і контролюючий орган.

У зв'язку з цим важливо підкреслити той факт, що податкове представництво виступає правом платника податків, але лише у тому випадку, коли йдеться про уповноважену форму такого представництва, тобто, коли ініціатором виступає сам платник податків. Законне ж представництво виникає в силу вказівки про це в нормативно-правових актах та є обов'язком (хоча прямо в законі не зазначається), оскільки законні представники несуть фінансову відповідальність за його невиконання.

Наступним суб'єктом, що сприяє сплаті податків та зборів є банк, який виступає в податкових правовідносинах, по-перше, як суб'єкт, що сприяє сплаті податків та зборів (виконуючи функції по перерахування податків та зборів до бюджетів та функції податкового агента).



А. Ю. Крохіна зазначає, що однією із найважливіших особливостей правового статусу банку в податкових правовідносинах є те, що банк у вказаних правовідносинах не тільки виступає як платник податків, але і обтягується рядом специфічних публічно-правових обов'язків, включених в приватно-правову природу правовідносин між банком та клієнтом. Очевидно, що центральним із цих публічно-правових обов'язків банку є обов'язок по виконанню доручення платника податків чи податкового агента на перерахування податку до відповідних бюджетів [6, с. 132].

Первинною підставою для виникнення публічно-правового обов'язку банку перед державою є наявність цивільно-правового договору банківського рахунку. Тому банки виконують перерахування коштів до бюджетів відповідно до розпорядження клієнта. Так, ст. 1071 ЦКУ передбачено, що банк може списати грошові кошти з рахунка клієнта на підставі його розпорядження. Грошові кошти можуть бути списані з рахунка клієнта без його розпорядження на підставі рішення суду, а також у випадках, встановлених законом чи договором між банком і клієнтом. А моментом виникнення у банку відповідного обов'язку є момент надходження платіжного документа від клієнта. Так, в ст. 1068 ЦКУ зазначено, що банк зобов'язаний за розпорядженням клієнта видати або перерахувати з його рахунка грошові кошти в день надходження до банку відповідного розрахункового документа, якщо інший строк не передбачений договором банківського рахунка або законом.

Слід зазначити, що діяльність банків підпадає під сферу регулювання різних галузей права (цивільного, господарського, фінансового), тому правовий статус таких суб'єктів побудований з урахуванням публічно-правових та приватних елементів. Роль та значення публічно-правових методів у банківській діяльності зумовлена особливим значенням банківської системи для функціонування економіки, оскільки банки є важливими грошово-кредитними інститутами, через них здійснюються грошові потоки держави. Тому права та обов'язки банків як учасників податкових правовідносин містяться у різних галузях законодавства.

Згідно з п. 8.1 ст. 8 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» банк зобов'язаний виконати доручення клієнта, що міститься в розрахунковому документі, який надійшов протягом операційного часу банку, в день його надходження. У разі надходження розрахункового документа клієнта до обслуговуючого банку після закінчення операційного часу банк зобов'язаний виконати доручення клієнта, що міститься в цьому розрахунковому документі, не пізніше наступного робочого дня.

У Податковому кодексі на відміну від Закону «Про систему оподаткування», який втратив чинність, відсутні положення, що закріплюють обов'язки банків щодо перерахування сум податків та зборів. Тому вважаємо за необхідне, внести зміни до ПК та доповнити ст. 35-1, яку викласти наступним чином:

Ст. 35-1. Обов'язки банків по перерахуванню податків та зборів до бюджетів.

1. Банк зобов'язаний виконати доручення платника податків (податкового агента) контролюючого органу по перерахуванню податків, зборів, штрафів, пені на відповідний казначейський рахунок, який надійшов протягом операційного часу банку, в день його надходження. У разі надходження розрахункового документа платника податків (податкового агента) контролюючого органу до обслуговуючого банку після закінчення операційного часу банк зобов'язаний виконати доручення, не пізніше наступного робочого дня. Плата за здійснення вказаних операцій не стягується.

2. За наявності грошових коштів на рахунку платника податків (податкового агента) банки не мають права затримувати виконання доручення, крім випадків передбачених законодавством.

3. При нестачі вільного залишку коштів на кореспондентському рахунку, відкритого в Національному банку України, банк зобов'язаний повідомити платника податків (податкового агента) та контролюючий орган про невиконання доручення не пізніше наступного дня, що слідує за днем закінчення строку виконання доручення відповідно до цього кодексу.

4. За невиконання чи неналежне виконання обов'язків, передбачених цією статтею, банки несуть відповідальність відповідно до цього кодексу.



Необхідність визнання банку суб'єктом, який сприяє сплаті податків і зборів, на нашу думку, є доцільним, тому що згідно з п. 129.6. ст. 129 ПКУ за порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» з вини банку такий банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, та штрафні санкції у розмірах, встановлених ПКУ, а також несе іншу відповідальність, встановлену ПКУ, за порушення порядку своєчасного та повного внесення податків, зборів, платежів до бюджету або державного цільового фонду. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоечасне або перерахування не в повному обсязі таких податків, зборів та інших платежів до бюджетів та державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції. Не вважається порушенням строку перерахування податків, зборів, платежів з вини банку порушення, вчинене внаслідок регулювання Національним банком України економічних нормативів такого банку, що призводить до нестачі вільного залишку коштів на такому кореспондентському рахунку (п. 129.7 ст. 129 ПКУ). Вважаємо за необхідне виключити із цієї статті словосполучення «державних цільових фондів», тому що податки, збори, штрафи, платежі надходять лише до бюджетів відповідних рівнів.

Крім того, банки є суб'єктами, які сприяють здійсненню податкового контролю, тобто, виступають суб'єктами інформаційно-аналітичного забезпечення. На них покладені обов'язки, пов'язані з обліком банківських операцій платників податків, зокрема банки та інші фінансові установи зобов'язані надіслати повідомлення про відкриття або закриття рахунка платника податків не пізніше наступного робочого дня з дня відкриття/закриття рахунка (включаючи день відкриття/закриття) (п. 69.2 ст. 69 ПКУ). Крім того, на запит контролюючих органів банки зобов'язані надати необхідну інформацію про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду – інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, у тому числі про ненадходження в установлені строки валютної виручки від суб'єктів господарювання (п. 20.1.5 п. 20.1 ст. 20 ПКУ).

Якщо виключити банк із сукупності суб'єктів, які сприяють сплаті податків і зборів, то відповідальність в разі порушення строків по перерахуванню обов'язкових платежів буде нести платник податків, що навряд чи є правомірним.

Таким чином, визнання банку суб'єктом, який сприяє сплаті податків і зборів, виступає необхідною умовою для належного виконання податкового обов'язку платниками податків. Тому чітке закріплення в податковому законодавстві обов'язків банків як особливих суб'єктів податкових правовідносин є цілком виправданим.

На думку І. А. Орешкіна, банки необхідно включити в систему органів податкового контролю [7, с. 41]. Однак Є. М. Гіссін вказує, що розгляд банків в якості суб'єктів податкового контролю суперечить загальноновизнаному в юридичній науці твердженню про те, що податковий контроль є одним із видів державного фінансового контролю, а значить може застосовуватися тільки уповноваженими державними органами [8, с. 23]. Підтримуємо таку позицію та вважаємо, що банки неможливо віднести до органів податкового контролю, оскільки вони виконують зовсім інші функції.

До суб'єктів, які сприяють сплаті податків, відносяться також податкові агенти. Податковим агентом може бути юридична або фізична особа-підприємець, яка виступає джерелом виплати доходів платнику податків і зборів, тобто, особа, від якої останній отримує дохід. Податковий агент як юридична особа – це підприємства, установи, організації, на яких, відповідно до законодавства, покладено обов'язок утримувати суми податків і зборів з платників податків і зборів та перераховувати їх до бюджету. Відокремлені підрозділи як і юридичні особи також виконують агентські функції. Податковий агент як фізична особа – це суб'єкт підприємницької діяльності, який здійснює виплату доходів, і на якого, згідно з законодавством, покладено обов'язок утримувати суми податків і зборів з платників податків і зборів.

Відповідно до ст. 18 ПКУ податковим агентом визнається особа, на яку Податковим 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. Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені ПКУ для платників податків.

Податкових агентів, на нашу думку, потрібно віднести до суб'єктів, які сприяють сплаті податків і зборів, тому що вони виступають зобов'язаними особами перед контролюючими органами і сприяють надходженню податку чи збору до бюджету. Головний обов'язок податкових агентів – це правильно і своєчасно нараховувати, утримувати з коштів, які сплачуються платникам податків і перераховувати до бюджету відповідні податки і збори. Такий обов'язок виникає у податкового агента тільки за наявності у нього реальної можливості утримувати чужий податок і перераховувати його до бюджету. Як суб'єкт, який сприяє сплаті податків і зборів, податковий агент має й інші обов'язки та права, пов'язані з діями щодо нарахування, утримання і перерахування до бюджетів податків і зборів.

Податкові агенти, відповідно до ПКУ (ст. 18, 162) прирівнюються з платниками податків, що є хибним та зумовлює фактично підміну реальних платників податків. Слід зазначити, що необхідно внести зміни до податкового законодавства і таким чином виключити податкових агентів із числа платників податків, оскільки їх основна функція це обчислення, сплата податку та подання податкової звітності від імені та за рахунок платників податків.

Перелік податкових агентів та особливості виконання обов'язків щодо окремих податків та зборів визначається окремими розділами ПКУ. Так, відповідно до 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 статті 167 ПКУ. Крім того, про участь податкових агентів при сплаті, наприклад ПДВ, ПКУ нічого не зазначає. Проте виходячи із положень деяких статей, про це можна стверджувати. Відповідно до п. 180.2 ст. 180 ПКУ особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є отримувач послуг.

Окремої уваги заслуговує питання про те, у яких відносинах знаходиться платник податків і податковий агент при виконанні останнім своїх прав та обов'язків. Оскільки податкові правовідносини неможливі без участі держави в особі контролюючих органів та платників податків, то податкові агенти будуть виступати на стороні одного із обов'язкових суб'єктів.

Так, С. Штерн зазначає, що податкові агенти одночасно представляють інтереси і держави і платника податків [9, с. 14-19]. Погоджуємося з такою позицією, оскільки з одного боку податкові агенти сприяють реалізації прав та обов'язків платників податків, а іншому сприяють податковим органам при здійсненні податкового контролю. Вони виступають проміжною ланкою між державою та платниками податків і вступають у податкові правовідносини в силу наявності прямої вказівки в податковому законодавстві.

**Висновки.** Суб'єкти, які сприяють сплаті податків і зборів, виступають окремим видом суб'єктів податкових правовідносин, тому що допомагають належному виконанню обов'язків платників податків та сприяють здійсненню повноважень, покладених на контролюючі органи.

У багатьох випадках розмежування суб'єктів, що сприяють сплаті податків та осіб, які сприяють здійсненню податкового контролю, досить проблематично, оскільки вони можуть одночасно реалізувати і приватні, і публічні інтереси. Крім осіб, які сприяють сплаті податків, до суб'єктів інформаційно-аналітичного забезпечення в податковому праві відносяться також органи та особи, діяльність яких охоплюється в основному податково-контрольними правовідносинами.

Податкові правовідносини за участю осіб, які сприяють сплаті податків та зборів, характеризуються складністю, оскільки такі особи вступають у податкові правовідносини за наявності двох обов'язкових суб'єктів, (контролюючих органів та платників податків), тому податкові правовідносини не можуть виникати між державою в особі контролюючих органів



та суб'єктами, що сприяють сплаті обов'язкових платежів. Крім того, необхідний комплекс нормативних та фактичних підстав для реалізації їх правосуб'єктності, а кінцевою ціллю участі даних осіб у податкових правовідносинах є належне виконання податкового обов'язку і надходження сум податків та зборів до відповідних бюджетів.

**Список використаних джерел:**

1. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика – Пресс, 1998. – 506 с.
2. Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекцій / И. И. Кучеров. – М. : Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2001. – 307 с.
3. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / М. О. Перепелиця; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2001. – 181 с.
4. Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов: дис. канд. юрид. наук: 12.00.14 / В. Ф. Евтушенко. – Москва, 2006. – 182 с.
5. Кучерявенко М. П. Податкове право: [підручник] / М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2013. – 536 с.
6. Крохина Ю. А. Налоговое право. 3-е изд., перераб. и доп. / Ю. А. Крохина. – М. : 2011. – 463 с.
7. Орешкин И. А. Субъекты налогового контроля и их взаимодействие / И. А. Орешкин // Финансовое право. – 2001. – № 1. – С. 39-44.
8. Гиссин Е. М. Кредитные организации в системе участников налоговых правоотношений / Е. М. Гиссин // Финансовое право. – 2003. – № 6. – С. 21-24.
9. Штерн С. Налоговые агенты: проблемы статуса и практики / С. Штерн. – М. : ЮК «Юркафе», 2004. – 408 с.

