

Івженко А. А.,

*асистент кафедри цивільного, господарського права та процесу  
Навчально-наукового інституту права і соціальних технологій  
Чернігівського національного технологічного університету*

## ДО ПИТАННЯ ІНСТИТУТУ ПРЕДСТАВНИЦТВА В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ

**Анотація.** Статтю присвячено дослідженню проблемних питань податкового представництва, акцентовано увагу на законодавчій прогалині щодо правової регламентації обов'язків та відповідальності податкового представника.

**Ключові слова:** податкове представництво, обов'язки податкового представника, відповідальність законного представника.

**Постановка проблеми.** Податкове представництво залишається складним і малодослідженим правовим інститутом, норми якого досить часто практично застосовуються. Виходячи з положення чинного законодавства, яке передбачає, що представник платника податків користується правами, встановленими Податковим кодексом України для платників податків, можна зробити висновок, що офіційний законний податковий представник має без обмежень визначене коло прав, а права уповноваженого податкового представника визначені довіреністю, що видається довіритель, яким може бути платник податків, податковий агент, а також законний податковий представник. При цьому відсутня законодавча норма, яка б стосувалась обов'язків та заходів відповідальності податкового представника.

Крім того, потребує дослідження статус законних податкових представників неповнолітніх осіб через наявність колізій законодавства та неоднозначної правозастосовної практики щодо притягнення їх до фінансової відповідальності.

**Метою статті** є аналіз правового статусу податкових представників в аспекті визначення їхніх прав, обов'язків та заходів відповідальності у разі не виконання покладених на них обов'язків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій** свідчить про невелику кількість робіт, у яких усебічно й обґрунтовано розглядаються питання податкового представництва. Вивченню окремих аспектів проблем податкового представництва присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних учених: Л.К. Воронової, М.В. Жернакова, Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенка, М.О. Перепелиці, С.Г. Пепеляєва, Д.М. Щокіна та ін.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Інститут представництва має тривалу історію. Ще у Стародавньому Римі були поширені випадки вчинення дій певними особами з метою дати можливість брати участь у цивільному обігу іншим особам від імені тих, які внаслідок неповної працездатності, віку, стану здоров'я тощо не могли самостійно набувати права та обов'язки і реалізувати їх.

З розвитком римського права було сформовано два види представництва – обов'язкове (виникло незалежно від бажання сторін та їхньої волі) і добровільне (виникло на підставі угоди сторін) [1, с. 186].

Будучи специфічним правовим інститутом, податкове представництво спрямоване на забезпечення найбільш повної реалізації прав і обов'язків платників податків. Хоча його основу

й становлять норми цивільного і цивільного процесуального законодавства, однак податкове представництво має істотні відмінності від представництва цивільно-правового.

М.П. Кучерявенко наголошує, що податкове представництво регулює реалізацію першочергового обов'язку платника податків (сплату податків і зборів), що базується на відносинах влади і підпорядкування. Йому, на відміну від цивільно-правового представництва, притаманне забезпечення владними, імперативними методами, а також воно характеризується специфічним суб'єктним складом, що припускає: а) платника податків; б) представника; в) третю особу (податкові органи або інший орган, який здійснює контроль за своєчасним і повним надходженням податків і зборів у відповідні централізовані фонди) [2, с. 174–175].

Податкове представництво регулює відносини, у яких представник своїми діями сприяє іншій особі у набутті й реалізації суб'єктивних прав і обов'язків у її відносинах з іншими суб'єктами податкових правовідносин. Водночас слід мати на увазі, що коли йдеться про представництво платника податку, більшість компетенції представника буде складати набуття і реалізація податкових обов'язків – зі сплати податку, податкової звітності тощо на відміну від представництва в інших галузях і інститутах права, де змістом представництва є переважно делегування прав [3, с. 10].

Згідно з чинним податковим законодавством (ст. 19 Податкового кодексу України) представниками платника податку визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних зі сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків – фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних зі сплатою податків, повинна бути належним чином посвідчена відповідно до законодавства. Представник платника податку користується тими самими правами, що встановлені ПК України для платників податку [4].

Представництво платника податку традиційно передбачає виокремлення певних видів.

1. Законні представники (ґрунтуються на положеннях законодавства – закону чи іншого нормативного акта). Законним представником платника податків є юридична або фізична особа, уповноважена представляти інтереси платника податків на підставі, що безпосередньо слідує із закону і не потребує укладання додаткових угод.

Законним представником платника визнається представник платника податків, що веде його справи, пов'язані з виконанням його податкового обов'язку на підставі закону. Законними представниками платника податків є: 1) батьки, усиновитель, особа за наявності в неї документів, які свідчать про шлюбні відносини або родинні зв'язки з фізичною особою, опікун, піклувальник або особа, призначена органом опіки і піклуван-

ня при безвісній відсутності фізичної особи або визнанні її недієздатною, або інша особа, за наявності в неї документів, що засвідчують її відповідні повноваження; 2) керівник (його заступник), головний бухгалтер (бухгалтер) та інша особа підприємства, установи, організації, якщо останні мають доручення на ведення справ платника податків; 3) законні представники головного підприємства консолідованої групи платників податків [5, с. 92–93].

Законне представництво юридичних осіб здійснюється у двох формах – представництво на підставі закону та представництво на підставі закріплення відповідного статусу представника в установчих документах.

Будь-які дії (бездіяльність) законних представників організацій – платників податків визнаються діями (бездіяльністю) організації, нібито така організація самостійно здійснювала певні дії (бездіяльність). Це положення має важливе значення для порядку накладання відповідальності за податкові правопорушення. Оскільки одним з обов'язкових елементів складу правопорушення є наявність вини, то винні дії (бездіяльність) законного представника дозволяють накладати відповідальність безпосередньо на саму організацію, яку представляє законний представник. Звісно, це не стосується законних представників платників податків – фізичних осіб.

Законне представництво фізичних осіб здійснюється батьками й опікунами у формі представництва на підставі закону. Особливістю законного податкового представництва фізичних осіб є здійснення ними своїх функцій без спеціального повноважень. У цьому разі їм необхідно мати тільки документи, що підтверджують статус законного представника: для батьків – свідоцтво про народження дитини (паспорт із відміткою про народження дитини), для опікунів (усиновителів) – рішення про встановлення опіки (про всиновлення, удочеріння).

Офіційні представники призначаються за ініціативою податкового органу, суду у випадках, коли особа через об'єктивні причини не може бути законним представником, або майно, що є предметом розгляду справи, є безхазяйним. Офіційними та уповноваженими представниками не можуть бути судді, слідчі або прокурори, посадові особи податкових органів. Отже, офіційне представництво є представництвом платника податків, в основі якого лежить ініціатива податкових органів або суду.

2. Уповноважені представники (природа представництва ґрунтується на договорах між платником податків і його представником) [6, с. 117].

Зазначимо, що термін «уповноважене представництво» видається не зовсім вдалим, оскільки фактично будь-яка форма представництва в податковому праві заснована на делегуванні повноважень.

Уповноваженим представником платника податків є особа, уповноважена платником податків представляти його інтереси в податкових органах, господарських або інших судах відповідно до підвідомчості справ на підставі нотаріально засвідчених договорів або доручень [7, с. 238].

В основі уповноваженого представництва лежить волевиявлення платника податків, на підставі якого певна особа набуває статус уповноваженого представника. Відносини уповноваженого представництва мають договірний характер. Предметом цього договору є надане поручителю доручення здійснювати в інтересах платника податків юридичні дії у відносинах з іншими суб'єктами податкових правовідносин.

Уповноваженими представниками можуть бути: 1) юридичні особи; 2) фізичні особи (до моменту здійснення упов-

новаженого податкового представництва повинні бути повністю дієздатні). Уповноважене податкове представництво може здійснюватись у двох формах – відплатній або безоплатній.

Обрання форми здійснюється на стадії укладення договору між платником податків та представником і залежить від угоди, до якої дійдуть сторони. Необхідно враховувати, що підприємства та організації, що здійснюють підприємницьку діяльність з метою одержання прибутку, укладають договори з уповноваженими податковими представниками, як правило, на відплатній основі [5, с. 251].

Важливо враховувати, що уповноважені податкові представники представляють інтереси платників податків у відносинах не тільки з податковими органами, а й з іншими учасниками податкових відносин (податковими агентами, збирачами податків). Уповноважений представник платника податків здійснює повноваження на підставі довіреності, що є письмовим уповноваженням, яке видається однією особою іншій для представництва перед третіми особами. Довіреність може бути видана одній або декільком особам. В останньому випадку всі особи, яким видана довіреність, повинні бути зазначені в ній.

Довіреність, що видається фізичною особою уповноваженому податковому представнику, має бути обов'язково нотаріально посвідченою. Податкове представництво на підставі довіреності може мати і платний характер, здійснюватись на комерційній основі. У цьому разі однією з умов договору з передавання прав і обов'язків платника представника буде визначена сума винагороди. Особливістю цих відносин є своєрідний акцент, внесений цивільно-правовими методами регулювання угоди між платником та представником [8, с. 130].

Відповідно, ці відносини вирізняються певною видовою своєрідністю і вимагають адекватного правового регулювання.

Що стосується правового статусу офіційного та законного податкового представника, то він має певні особливості. Так, залучення уповноваженого податкового представника відбувається на договірних засадах платником податків, податковим агентом, законним податковим представником. При цьому лише договірними відносинами визначається коло прав, яких набувають уповноважені податкові представники, відповідне коло повноважень визначається змістом довіреності. Відповідно до п. 19.3 ст. 19 та п. 17.2 ст. 17 ПК України податковий представник набуває також інших прав, які не встановлені Податковим кодексом. Тобто податковий представник, як і платник податків, може набувати необмежене коло прав.

Зуважимо, що необмежене коло прав набувають лише законні податкові та офіційні податкові представники. Уповноважені податкові представники можуть набувати як необмежене коло прав (усі права, які має сам платник податків, податковий агент та законний податковий представник), так і коло його прав може бути обмежене довірительом. Зокрема, довіритель може уповноважити податкового представника на здійснення конкретної юридичної дії або уповноважити конкретним, чітко визначеним колом прав. Наприклад, податкового представника платник податків може уповноважити бути присутнім під час проведення перевірок, ознайомлюватись із актами (довідками) перевірок, але при цьому йому може бути не надано повноважень на отримання від контролюючих органів документів, та/або на надання від імені довірителя документів.

Відповідно, уповноважених податкових представників залежно від кола повноважень, яких вони набувають від довірительів, слід розділити на дві групи, а саме: уповноважених податкових представників з абсолютно необмеженим колом

повноважень та уповноважених податкових представників з обмеженим колом повноважень.

Такий поділ має важливе практичне значення, оскільки в кожному конкретному випадку представники контролюючого органу мають встановити наявність в уповноваженого податкового представника необхідного кола повноважень на представництво інтересів конкретного платника податків, податкового агента, законного податкового представника.

Слід окремо наголосити, що офіційного податкового представника призначають контролюючі органи і до нього висуваються певні вимоги. Отже, на відміну від законного податкового представника, офіційний податковий представник уже позбавлений можливості залучити собі уповноваженого податкового представника, що також свідчить про певний специфічний правовий статус офіційного податкового представника.

Також варто зауважити, що відповідно до змісту ст. 19 ПК України податковий представник набуває прав; водночас на податкового представника, виходячи з аналізу вищенаведеної правової норми, не покладаються обов'язки. Крім того, якщо на офіційного та законного податкового представника окремими нормами податкового законодавства покладаються конкретні обов'язки, то залишається відкритим питання щодо притягнення до відповідальності офіційного та законного податкового представника у разі невиконання чи неналежного виконання покладених на нього обов'язків, які самостійно платник податків не має можливості виконати.

У контексті досліджуваної проблеми зосередимо увагу на аналізі правового статусу законних представників у податковому праві. У податкових правовідносинах громадянин, який є правоздатним у сфері сплати податків, стає дієздатним не раніше, ніж досягне певного віку. Виконання податкового обов'язку і відповідальність за осіб, які не досягли повноліття, покладаються на їхніх законних представників. Відповідно до п. 99.2 ст. 92 ПК України грошові зобов'язання малолітніх/неповнолітніх осіб виконуються їхніми батьками (усиновителями), опікунами (піклувальниками) до набуття малолітніми/неповнолітніми особами цивільної дієздатності в повному обсязі. Батьки (усиновителі) малолітніх, неповнолітніх і малолітні, неповнолітні у разі невиконання грошових зобов'язань малолітніх/неповнолітніх несуть солідарну майнову відповідальність за погашення грошових зобов'язань та/або податкового боргу.

Ця норма передбачає, що законні представники несуть солідарну майнову відповідальність за погашення грошових зобов'язань та/або податкового боргу малолітніх/неповнолітніх осіб.

Грошові зобов'язання неповнолітніх осіб, що виникають у процесі здійснення такими особами правочинів, передбачених законом, виконуються їхніми батьками (усиновителями), опікунами (піклувальниками) до набуття неповнолітніми особами повної цивільної дієздатності (ст. 34 Цивільного кодексу України) [9].

Малолітні/неповнолітні особи, які перебувають на повному утриманні інших осіб (у тому числі батьків) та/або держави станом на кінець звітного податкового року, звільнюються від обов'язку подавати декларацію відповідно до п. 179.4 ст. 179 ПК України. Відповідно до п. 179.6 ст. 179 ПК України обов'язок щодо подання декларації покладається на інших осіб. Від імені платника у цьому випадку декларацію зобов'язані подати батьки, опікуни або піклувальники (законні представники) – це положення визначене в п. 179.6 ст. 179 ПК України та продубльовано в пп. 99.5.2 п. 99.5 ст. 99 ПК України.

Окрім того, у пп. 47.1.2 п. 47.1 ст. 47 ПК України передбачено, що відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть фізичні особи – платники податків та їхні законні чи уповноважені представники у випадках, передбачених законом.

Цікавим залишається момент, чи мають малолітні/неповнолітні особи права та обов'язки окремо від їхніх представників, наприклад, чи може реалізувати своє право 10-річна дитина щодо подачі до контролюючого органу облікової картки фізичної особи – платника податків для реєстрації її в Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків? Так, може, це право передбачено п. 70.5 ст. 70 ПК України: фізична особа – платник податків (як резидент, так і нерезидент), для якої раніше не формувалась облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру, незалежно від віку зобов'язана особисто або через законного представника чи уповноважену особу подати відповідному контролюючому органу облікову картку фізичної особи – платника податків, яка є водночас заявою для реєстрації у Державному реєстрі, та пред'явити документ, що посвідчує особу. Тобто незалежно від віку, хоч це 5-річна, 10-річна дитина, вона має право для вищевказаних дій. Проте нести відповідальність за порушення порядку подання інформації до цього реєстру будуть законні представники малолітніх/неповнолітніх осіб: у силу п. 99.6 ст. 99 ПК України законні представники платників податків – фізичних осіб несуть відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами для платників податків, за невиконання обов'язків, зазначених у п. 99.5 цієї статті [1, с. 188].

З положень чинного податкового законодавства можна зробити висновок, що законні податкові представники притягуються до відповідальності лише у випадках, передбачених пп. 47.1.2. ст. 47 та п. 99.6. ст. 99 ПК України.

З аналізу вищезазначених статей можна виокремити підстави притягнення до відповідальності законних представників, а саме:

1) неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах;

2) невиконання обов'язків, зазначених у п. 99.5 ст. 99 ПК України, а саме:

– подати за наявності підстав контролюючому органу заяву для реєстрації таких фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків та у випадках, передбачених цим Кодексом, іншу інформацію, необхідну для ведення зазначеного Державного реєстру;

– своєчасно подавати належним чином заповнені декларації про доходи та майно;

– у випадках, передбачених цим Кодексом, вести облік доходів і витрат;

– виконувати інші обов'язки, визначені ПК України.

Судова практика містить приклади застосування до законного податкового представника заходів відповідальності за невиконання покладених на нього обов'язків.

Так, постановою Чернівецького окружного адміністративного суду у справі № 2а-2470/103/11 від 28.05.2013 р. задоволено позов прокурора Вижицького району Чернівецької області в інтересах держави в особі Державної податкової інспекції у Вижицькому районі Чернівецької області про стягнення

з правонаступників померлої особи, однією з яких була тітка неповнолітньої дитини-сироти як законний представник-підкваліфікований неповнолітньої спадкоємиці, заборгованості з податку із власників транспортних засобів у сумі 11 009,55 грн. у розмірі пропорційної частки кожного у спадщині, тобто по 5 504,78 грн. з кожного [10].

Постановою Вінницького окружного адміністративного суду у справі № 802/956/16-а від 19.08.2016 р. було задоволено позов Жмеринської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Вінницькій області і притягнуто до відповідальності батька як законного представника неповнолітньої особи, який від імені своєї малолітньої дочки прийняв у власність дарунок – 1/6 частку житлового будинку і не сплатив податку, внаслідок чого виник податковий борг [11].

Хоча представники платників податків відсутні у переліку осіб, які притягаються до відповідальності за вчинення податкових правопорушень, аналіз податкового законодавства доводить, що законні представники несуть відповідальність за малолітніх/неповнолітніх осіб за такі правопорушення:

- порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків (ст. 119 ПК України);
- неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкового звітності (ст. 120 ПК України);
- порушення правил сплати (перерахування) податків (ст. 126 ПК України).

**Висновки.** Податкове представництво є специфічним правовим інститутом, норми якого потребують удосконалення. Зокрема, в Податковому кодексі України необхідно окремою нормою чітко визначити коло обов'язків офіційного та законного податкових представників, а також передбачити конкретні заходи впливу на офіційного та законного податкового представника за невиконання чи неналежне виконання покладених на нього обов'язків, які самостійно платник податків не має можливості виконати.

#### *Література:*

1. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : [наук.-практ. посіб.] / Д.О. Гетьманцев, Р.В. Макарчук, Я.С. Толкачов. – К. : Юрінком Інтер, 2015. – 752 с.
2. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс : [підруч.] / М.П. Кучерявенко – К. : Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.

3. Жернаков М.В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / М.В. Жернаков ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – 2009. – 19 с.
4. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Бандурка О.М. Податкове право : [навч. посіб.] / О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – К. : Центр учб. літ-ри, 2012. – 312 с.
6. Роль В.Ф. Фінансове право : [навч. посіб.] / В.Ф. Роль, В.В. Сергієнко, С.М. Попова. – К. : Центр учб. літ-ри, 2011. – 392 с.
7. Податкове право України : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / [Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва та ін.]. – К. : Правова єдність, 2009. – 482 с.
8. Головашевич О.О. Фізичні особи як платники податків / О.О. Головашевич // Актуальні питання науки фінансового права : [колект. монографія] / М.П. Кучерявенко [та ін.]. – Х. : Право, 2010. – С. 237–266.
9. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. // Відомості Верховної Ради. – 2003. – №№ 40–44. – Ст. 356.
10. Постанова Чернівецького окружного адміністративного суду у справі № 2а-2470/103/11 від 28.05.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/31710162>.
11. Постанова Вінницького окружного адміністративного суду у справі № 802/956/16-а від 19.08.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/59875171>.

#### **Ивженко А. А. К вопросу института представительства в налоговом праве Украины**

**Аннотация.** Статья посвящена исследованию проблемных вопросов налогового представительства, акцентировано внимание на законодательные пробелы относительно правовой регламентации обязанностей и ответственности налогового представителя.

**Ключевые слова:** налоговое представительство, обязанности налогового представителя, ответственность законного представителя.

#### **Ivzhenko A. For the question of the representation institute in the tax law of Ukraine**

**Summary.** The article investigates the problematic issues of tax representation, focusing on legislative gaps regarding the legal regulation of the obligations and responsibilities of a tax representative.

**Key words:** tax representation, duties of a tax representative, responsibility of the legal representative