

УДК 34.096:336.22

**Н.В. СВІТЛЮК**, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого

## ЩОДО ПИТАННЯ ПРО ПРАВОВУ ПРИРОДУ ОБЛІКУ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ-ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

**Ключові слова:** податковий облік, юридичні особи-платники податків

Поняття «податковий облік» чинним законодавством не визначене й, фактично, не використовується. Виходячи зі змісту й підходів податкового законодавства, податковий облік можна характеризувати як бухгалтерський облік, що здійснюється з метою оподаткування, як систему збору, фіксації й обробки інформації, необхідної для правильного обчислення податкового обов'язку платника. Облік платників податків є однією з основних функцій органів державної податкової служби. Це пояснюється тим, що податковий облік зобов'язаних осіб створює передумови для здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів [1]. В якості зобов'язаних осіб виокремлюються платники податків, які класифікуються залежно від визначення та деталізації податкового обов'язку – критерію резидентства. Саме з цих позицій Інструкцією про порядок обліку платників податків виокремлюються:

а) резиденти, до яких відносяться:

- юридичні особи незалежно від форм власності (підприємства, установи та організації (в тому числі неприбуткові установи й організації), які здійснюють діяльність як на території України, так і за її межами або мають об'єкти оподаткування; філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи платника податків);

- фізичні особи (в тому числі підприємці),

які мають об'єкти оподаткування;

б) нерезиденти:

- фізичні чи юридичні особи у будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи із джерелом їх походження з України чи мають об'єкти оподаткування в Україні (за винятком установ та організацій, що мають дипломатичний статус або імунітет згідно з міжнародними договорами України або законодавством);

- постійні представництва нерезидентів, через які повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України і які відповідно до чинного законодавства України, сплачують відповідні податки і збори (обов'язкові платежі) [2].

Необхідно зазначити, що регулювання такої змістовної складової податкового обов'язку як облік повинне здійснюватись виключно законами. Це безумовно здійснюється відносно фізичних осіб, але регулювання обліку юридичних осіб закріплено сьогодні на рівні підзаконних актів. Мабуть таке положення і може бути, але в цьому випадку вельми необхідним є акт, який би в цілому встановлював загальні підходи до обліку зобов'язаних осіб, незалежно від того, відносяться вони до юридичних або до фізичних осіб. У принципі, подібний акт є, але знов-таки на рівні Інструкції Державної податкової адміністрації України. Відсутність чітко узгодженої ієрархічної системи законодавчих актів, серед яких вихідні положення будуть закріплені загальним законом у галузі оподаткування та далі деталізувалися б у спеціальному законодавстві, є однією з проблем чинного податкового регулювання.

Цієї проблеми в своїх працях торкалися такі вчені Російської Федерації як А.В. Бризгалін, О.М. Горбунова, С.Г. Пепеляєв, серед досліджень українських фахівців необхідно відзначити праці Д.А. Бекерської, Л.К. Воронової, Н.В. Воротиної, М.П. Кучерявенка. Метою цієї статті є дослідження особливостей правового регулювання податкового обліку юридичних осіб-платників податків. Її новизна обумовлена вибором недостатньо

вивченої теми.

Особливості податкового обліку визначаються послідовністю дій щодо його здійснення, етапами певних облікових процедур. Залежно від цього й можна виділити кілька етапів здійснення облікових дій. Першим із них є постановка на облік платника податків, як процес легалізації суб'єкта, зобов'язаного реалізовувати податкові права та обов'язки.

Постановка на податковий облік юридичних осіб зв'язується з моментом придбання суб'єктом цивільної правоздатності, легалізацією всіх ознак юридичної особи (у тому числі й можливості відкриття банківського рахунку). Останнє можливо тільки після постановки на облік у податкових органах. Виходячи з цього, придбання особою цивільної та податкової правоздатності логічно розглядати як складові єдиного процесу, а не співвідносити їх як дві різні процедури, протиставляти їх.

Особливий порядок передбачений для податкового обліку спеціальних суб'єктів, що значною мірою відрізняються схожим по змісту правовим статусом з юридичними особами. При постановці на облік суб'єктів підприємницької діяльності без утворення юридичної особи - фізичних осіб реалізація облікових дій ґрунтується на єдиній раціональній методиці обліку податків і зборів [2]. Облікова справа платника податків формується з переліку документів, наданих суб'єктом підприємницької діяльності для постановки його на податковий облік.

Особливу увагу щодо регулювання податкового обліку юридичних осіб приділено неприбутковим організаціям. Це пояснюється тим, що в даному разі йдеться про облік особи, якій притаманний податковий обов'язок та який вона має виконувати, але не повинна сплачувати окремі податки (перш за все, податок на прибуток), виходячи з того, що у неї не буде об'єкта оподаткування. Цим і пояснюється пильна увага податкових органів у регулюванні та забезпеченні обліку таких осіб. Наказом Державної податкової адміністрації України № 232 від 11.07.1997 р. за-

тверджено Положення про Реєстр неприбуткових організацій та установ. Він виступає як автоматизована система збору, накопичення та обробки даних про неприбуткові організації та установи, які звільняються від сплати податку на прибуток. Реєстр неприбуткових організацій та установ створюється з метою:

1) забезпечення єдиних принципів ідентифікації неприбуткових організацій та установ, а також їх обліку в податкових органах України;

2) забезпечення податкових органів України інформацією з Реєстру для здійснення контролю за використанням неприбутковими організаціями та установами коштів, звільнених від оподаткування;

3) організації суцільного і вибіркового аналізу;

4) взаємодії на єдиних методологічних засадах із базами даних Міністерства статистики України, Державної митної служби України, Національного банку України, Міністерства економіки України, Фонду державного майна України, інших міністерств і відомств України;

5) надання відомостей, що містяться в Реєстрі, іншим державним органам відповідно до чинного законодавства України.

При включенні неприбуткової організації або установи до бази Реєстру їй по її ідентифікаційному номеру ставиться ознака неприбуткової організації (установи). Структуру ознаки неприбуткової організації або установи встановлює Державна податкова адміністрація України [3]. Для взяття на облік платник податків - юридична особа подає до органу державної податкової служби: а) заяву; б) копію свідоцтва (документа) про державну реєстрацію (легалізацію); в) копію документа, що підтверджує присвоєння ідентифікаційного коду [2]. З моменту взяття на облік платник податків вважається таким, що перебуває на загальній системі оподаткування, якщо ним не обрано інший спосіб оподаткування відповідно до законодавства. Узяття на облік платника податків органом дер-

жавної податкової служби провадиться протягом двох робочих днів після надходження відомостей від державного реєстратора чи заяви від платника податків. Після взяття платника податків на облік орган державної податкової служби формує довідку про взяття на облік платника податків. Така довідка надсилається платнику наступного робочого дня з дня взяття на облік. Другий примірник чи копія довідки зберігається в реєстраційній частині облікової справи платника податків з поміткою «Копія до облікової справи» [2].

Податковий облік юридичних осіб здійснюється шляхом застосування облікових документів, ведення спеціальних реєстрів. Існуючи як система, сукупність реєстрів юридичних осіб-платників податків передбачає і певну їх класифікацію. Чинна податкова реєстраційна система України обумовлює деталізацію реєстрів юридичних осіб-платників податків за двома ознаками:

а) за ознакою платника. При класифікації реєстрів на цих підставах можна виділити як реєстри, орієнтовані на юридичну особу – загального суб'єкта (реєстр юридичних осіб-платників податків), так і реєстри, які передбачають податковий облік юридичних осіб із спеціальними ознаками (великий платник, неприбуткова організація тощо);

б) за ознакою виду податку чи збору. Податковий облік юридичних осіб цьому випадку залежить від виду податку, облікові дії щодо якого законодавець вважає найбільш важливими чи особливими і тому виокремлює в самостійний реєстраційний блок. Це стосується реєстрів, де обліковуються платники податку на додану вартість, пенсійних внесків. Чинне податкове законодавство України передбачає і податковий облік в розрізі окремих видів податків.

Податковий облік підприємств і організацій здійснюється за принципом місцезнаходження. Переважно в цьому випадку мова йде про місце державної реєстрації, однак часто як підстава реєстрації використовуються й інші факти (місце знаходження філій, відособлених підрозділів, місце здійс-

нення діяльності) [4, ст.11]. Особливим видом обліку є облік юридичних осіб за місцем перебування приналежного їм на праві власності нерухомого майна і транспортних засобів. При цьому тут мова йде не про об'єкти нерухомості або транспортні засоби, а тільки про такі, які породжують податковий обов'язок, підлягають оподаткуванню [5, с.271]. Необхідно мати на увазі, що в цьому випадку, фактично, мова йде про інший тип податкового обліку, що пов'язаний з об'єктом оподаткування. Даний вид податкового обліку зв'язується з особливим правовим режимом даних об'єктів, які повинні бути пов'язані із платником відносинами власності [4, ст.83]

Єдиний державний реєстр підприємств і організацій в Україні являє собою автоматизовану систему обліку, накопичення й обробки даних про підприємства, організації всіх форм власності, а також їх окремих підрозділів (філій, відділень, представництв). Метою його створення є забезпечення єдиних принципів ідентифікації та обліку суб'єктів господарської діяльності, здійснення нагляду за структурними змінами в економіці, забезпеченням інформацією. Реєстр складається з даних про юридичні особи, що розміщені й здійснюють свою діяльність на території України або за межами України, але створені за участю юридичних осіб України. Він включає комплекс відомостей (ідентифікаційних, класифікаційних, довідкових, реєстраційних і економічних), які акумулюються та упорядковуються Міністерством статистики України.

Виключення суб'єктів з подібного реєстру, припинення їхнього статусу як суб'єктів податкового обліку обумовлено цілим рядом підстав [5, с.280]:

- а) ліквідація (банкрутство) підприємств і організацій;
- б) реорганізація юридичної особи;
- в) ліквідація філії або відособленого підрозділу;
- г) припинення діяльності юридичної особи через постійне представництво.

Для зняття з обліку платника податків - юридичної особи (крім військових частин) у разі прийняття рішення про припинення засновниками (учасниками) юридичної особи, уповноваженими органами чи судом, голові комісії з припинення (ліквідатору, ліквідаційній комісії тощо) чи особі, відповідальній за погашення податкових зобов'язань або податкового боргу платника податків у разі ліквідації платника податків, слід у 3-денний термін від дати внесення до Єдиного державного реєстру відомостей про те, що юридична особа перебуває у процесі припинення подати в орган державної податкової служби, в якому платник податків перебуває на обліку низку документів. Після надходження повідомлення про подання платником податків заяви про зняття з обліку у зв'язку зі зміною місцезнаходження (місця проживання) або надходження відомостей від державного реєстратора про зміну місцезнаходження (місця проживання) платника податків чи подання платником податків заяви про зняття з обліку у зв'язку зі зміною місцезнаходження (місця проживання) орган державної податкової служби за попереднім місцезнаходженням знімає платника податків з обліку протягом місяця за відсутності обставин, при яких термін перебування платника пода-

тків на обліку повинен бути продовжений.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку в Україні : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Мінаєва Ольга Михайлівна. – Харків, 2007. – 201 с.
2. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів)» : від 19.02.1998 р., № 80 // Офіційний вісник України. - 1998. - № 11. – Ст. 431.
3. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку визначення структури ознаки неприбуткових установ (організацій)» : від 03.07.2000 р., № 355 // Офіційний вісник України. - 2000. - № 31. – Ст. 1328.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации ; часть первая // Собрание законодательства Российской Федерации. - 1998. - № 31. - Ст. 3824.
5. Кустова М. В. Налоговое право России : общая часть : учебник / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Тевелева ; отв. ред. Н. А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. – 487 с.

*Світлюк Н. В. Щодо питання про правову природу обліку юридичних осіб-платників податків / Н. В. Світлюк // Форум права. - 2008. - № 3. – С. 454-457 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-3/08snvjop.pdf>*

Досліджуються особливості правового регулювання податкового обліку юридичних осіб-платників податків, зокрема, правовідносини, пов'язані з постановкою та зняттям з обліку вказаних осіб.

\*\*\*

*Світлюк Н.В. К вопросу о правовой природе учета юридических лиц-плательщиков налогов*

Исследуются особенности правового регулирования учета юридических лиц-плательщиков налогов, в частности, правоотношения, связанные с постановкой и снятием с учета указанных лиц.

\*\*\*

*Svitluk N.V. To a Question on the Legal Nature of the Account of Legal Persons-Payers of Taxes*

Features legal regulation of the account of legal persons-payers of taxes, in particular attitudes connected with statement and removal from the account of the specified persons are investigated.