

УДК 336.201.3

Д.О. ГАЛКІН, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

ПРИЗНАЧЕННЯ, РІЗНОВИДИ ТА ПРОЦЕДУРА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ

Ключові слова: податковий облік, платник податку, податкове законодавство, сплата податку, контролюючий орган

Податкові правовідносини є одними з головних у нашій державі, адже більшість надходжень до бюджетів складається саме з податків. Без виконання громадянами свого податкового обов'язку держава не зможе функціонувати. Податкові надходження забезпечують державі розвиток та є підґрунтям для реалізації своїх завдань всіма державними органами. При цьому, навряд чи можливо ефективно контролювати сплату податків без обліку як суб'єктів, так і об'єктів оподаткування. Тому, вкрай важливим є визначення та характеристика такого елементу податкового обов'язку як податковий облік.

Безумовно, питання щодо обов'язку з податкового обліку досліджувалось багатьма вченими. Особливо варто виокремити роботи таких вчених, як М.П. Кучерявенко, О.М. Мінаєва, Н.Ю. Онищук, А.О. Храбров та інших. Разом із тим, робіт, спеціально присвячених податковому обліку, існує небагато. Більше того, мінливість податкового законодавства спонукає до аналізу нових конструкцій, потребує необхідної уваги до цієї сфери як практиків, так і науковців. Всі ці фактори обумовили вибір теми дослідження.

Чинне українське законодавство не визначає поняття податкового обліку та його приналежність до елементів податкового обов'язку. Виходячи з положень Конституції України, можна визначити обов'язок зі сплати податку, так у ч.1 ст.67 Конституції України зазначено наступне: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [1]. У ч.2 ст.67 Конституції

України можна відстежити деякі витоки податкового обов'язку, зокрема, там зазначається наступне: «Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [1]. Така ж ситуація простежується і у ч.1 ст.36 Податкового кодексу України, відповідно до якої податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом [2]. Проте, не можна говорити про повноцінне виділення податкового обліку у вищезазначених нормах законодавства через те, що податковий облік є ширшим, ніж подання декларацій громадянами про свій майновий стан та обчислення суми податку. Це також і певні дії контролюючих органів з узяття на облік платників податків у встановленій законом процедурі, це контроль отриманої інформації та обов'язок стати на облік самим платником податків і зборів.

М.П. Кучерявенко, аналізуючи структуру податкового обов'язку, зазначає: «Податковий обов'язок у широкому значенні включає: 1) обов'язок по веденню податкового обліку; 2) обов'язок по сплаті податків і зборів; 3) обов'язок по складанню та поданню податкової звітності» [3, с.264]. Такої думки також дотримуються: А.О. Храбров, О.М. Мінаєва, Н.Ю. Онищук та інші [4–6]. На нашу думку, слід погодитись з фактом того, що податковий облік є складовою податкового обов'язку адже всі три складові (обов'язок по веденню податкового обліку, обов'язок по сплаті податків і зборів, обов'язок по складанню та поданню податкової звітності) гармонічно пов'язані між собою та не можуть існувати одна без одної. Так, наприклад, податок не може бути сплачено без взяття на облік суб'єкта оподаткування та без наявності певних відомостей про нього. Обов'язок із податкового обліку є вихідним у системі податкового обов'язку, оскільки неможливо сплатити податок (невідомо ким та невідомо в якому розмірі) без попередньої реєстрації як платника

податків та ведення податкового обліку об'єктів оподаткування [7, с.50].

Що стосується визначення поняття податкового обліку, то слід відмітити, що виходячи з положень Конституції України та Податкового кодексу, податковим обліком є обчислення та декларування громадянами суми податку і збору. Але, як вже зазначалось, податковий облік – це не лише обов'язок платника податків, а й обов'язок контролюючих органів по здійсненню певних дій. Стосовно цього питання А.О. Храбров зазначає, що податковий облік являє собою встановлену податковим законодавством послідовність дій контролюючих органів по здійсненню реєстрації, перереєстрації або зняття з реєстрації осіб, що підлягають податковому обліку, а також діяльність контролюючих органів по веденню Єдиного державного реєстру платників податків [4, с.306]. Вказана позиція вбачається цілком обґрунтованою, саме тому, на наш погляд, подібну конструкцію варто закріпити в Податковому кодексі України.

Аналізуючи облік платників податків, увагу потрібно приділити його призначенню. В ч.1 ст.63 Податкового кодексу України зазначається, що облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій тощо. Отже, можна стверджувати, що без податкового обліку неможлива сплата податку, а це, у свою чергу, визначає податковий облік як незамінний атрибут податкового обов'язку. Як зазначається в науково-практичному коментарі до Податкового кодексу України під редакцією М.Я. Азарова, «облік платників податків здійснюється з метою усунення можливості ухилення від сплати податків, оскільки однією із засад податкового закону є невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства» [8, с.283]. Це означає, що податковий облік також потрібен для повного та всебічного виконання платниками обов'язку зі сплати податків і

зборів. Тобто, податковий облік має забезпечувальний характер щодо останнього.

Н.Ю. Онищук виділяє декілька основних цілей податкового обліку. По-перше, це створення єдиної системи ідентифікації платників податків як необхідної передумови здійснення податкового контролю за правильністю, повнотою і своєчасністю виконання податкового обов'язку. По-друге, на думку вченої, метою податкового обліку є облік об'єктів оподаткування, характер участі його складників у формуванні податкового обов'язку (визначення суми податку, що підлягає сплаті) [5, с.117].

Отже, поєднуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що призначенням податкового обліку є забезпечення передумов для сплати податку чи збору, адже їх повну та всебічну сплату забезпечує наявність інформації про платників податків, її постійне відновлення та відповідний контроль.

Виходячи з положень чинного законодавства, можна стверджувати, що податковий облік суб'єктів проводиться за допомогою реєстрації зобов'язаних осіб та внесення відомостей про них до відповідних реєстрів. Так, в ч.2 ст.63 Податкового кодексу України вказано: «Взяттю на облік або реєстрації в контролюючих органах підлягають всі платники податків» [2]. В главі 6 Податкового кодексу України зазначено про взяття на облік платників податків у формі включення відомостей про них до відповідних державних реєстрів. З цього приводу А.О. Храбров відмічає, що обов'язок по веденню податкового обліку виникає у платника податків за наявності об'єкта обліку після виконання ним свого реєстраційного обов'язку [4, с.311]. Виходячи з зазначеного, не виникає жодних сумнівів щодо обов'язковості реєстрації та ведення реєстрів платників податків і зборів.

Законодавче регулювання обліку платників податків диференціюється залежно від типу зобов'язаної особи [3, с.62]. Це твердження є логічним, адже таке розмежування дає змогу найбільш чітко та правильно побудувати систему відомостей про платників податків різ-

ного типу. Як зазначає Н.В. Світлюк: «Систему реєстрів можна умовно розподілити на дві такі групи: перша група реєстрів, за рахунок яких здійснюється податковий облік зобов'язаних фізичних осіб, та друга – система реєстрів податкового обліку зобов'язаних юридичних осіб» [9, с.160]. Вказану позицію займає й законодавець. Чинне законодавство з питань реєстрації зобов'язаних осіб побудовано на принципі розподілу платників та реєстрів за вказаною ознакою. Однак, хотілося б дещо ширше підійти до цієї проблематики, адже зараз, окрім розподілу реєстрів фізичних та юридичних осіб, передбачено окремі процедури обліку великих платників податків. Більше того, враховуючи окрему систему органів, в яких обліковується ця група платників, можна стверджувати про наявність окремого різновиду податкового обліку – обліку великих платників податків. Окремий облік фізичних осіб, юридичних осіб та великих платників податків є обґрунтованим, тому що окремих суб'єктів свідчить про окремих видів правовідносин.

Розглянемо облік фізичних осіб – платників податків. Класифікація системи реєстрів, за рахунок яких здійснюється податковий облік зобов'язаних фізичних осіб, будується шляхом розмежування режимів оподаткування [10, с.63]. Найбільш принциповий розподіл зобов'язаних фізичних осіб передбачає виокремлення кола платників податків, обов'язок яких виникає на загальних підставах та платників, для виникнення обов'язку зі сплати податків яких необхідні спеціальні умови [10, с.63]. До спеціальних умов можна віднести фізичну особу як платника податку на додану вартість або єдиного податку. Після реєстрації фізичної особи як платника із спеціальним режимом реалізації податкового обов'язку їй присвоюється індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість або єдиного податку. На нашу думку, наявність спеціальних реєстрів окремих фізичних осіб як платників податку на додану вартість чи єдиного податку обумовлюється тим, що цей суб'єкт оподаткування характеризується

спеціальними ознаками, не такими як у загальних суб'єктів. Тобто, розмежування загальних і спеціальних реєстрів є доцільним.

Відповідно до Положення про реєстрацію фізичних осіб у державному реєстрі фізичних осіб-платників податків, фізичній особі присвоюється ідентифікаційний номер, без якого неможливо отримати заробітну плату, здійснити розрахунок в банку тощо. Отже, можна зробити висновок, що систематизація відомостей про фізичну особу-платника податків є дуже важливим елементом податкового обліку, завдяки якому здійснюється узагальнення інформації про суб'єкта оподаткування та забезпечення подальшої сплати податку чи збору цим суб'єктом.

Стосовно обліку юридичних осіб важливим є той факт, що взяття юридичної особи на облік здійснюється після її державної реєстрації або включення відомостей про неї до відповідного державного реєстру, тобто після набуття юридичною особою цивільної правоспідатності. Включення відомостей до державного реєстру є обов'язковим, до того ж юридична особа без реєстрації не може вчиняти певні дії, без яких її існування не має сенсу. Наприклад, як зазначає Н.В. Світлюк: «Відкриття банківського рахунку юридичною особою можливе тільки після постановки на облік у податкових органах» [9, с.160]. Тобто, внесення відомостей про юридичну особу до Єдиного банку даних про платників податків-юридичних осіб, пов'язане з набуттям юридичною особою деяких важливих для неї прав.

Отже, податковий облік є важливим елементом податкового обов'язку, його незамінним атрибутом, без якого неможлива подальша сплата податків та надання податкової звітності. Визначення податкового обліку необхідно закріпити на законодавчому рівні. Також, потрібно уточнити призначення податкового обліку, яке дуже опосередковано визначено в законодавстві. Але, необхідно зазначити, що законодавство чітко та лаконічно визначає процедури податкового обліку суб'єктів у відповідних реєстрах.

Облік платників податків є однією з основних функцій контролюючих органів [5, с.56]. Облік платників податків і зборів полягає у певній стадійності виконання відповідних дій як платниками податків, так і контролюючими органами. Н.Ю. Онищук зазначає, що облік платників податків становить динамічну систему, що виявляється у його стадійності, послідовній реалізації реєстраційних процедур, як-от: 1) взяття на облік (податкова реєстрація); 2) внесення змін до облікових даних (перереєстрація або уточнення); 3) зняття з обліку [6, с.117]. Остання стадія, як зазначає О.М. Мінаєва, пов'язана або зі зміною місця обліку платників податків, або із припиненням його діяльності і зникненням умов, що припускають оподаткування даної особи [5, с.63]. Отже, треба наголосити на тому, що податковий облік платників податків складається з трьох стадій, за допомогою яких відбуваються збір та узагальнення інформації про них, що згодом забезпечує повну та всебічну сплату податків і зборів.

У чинному податковому законодавстві окремо визначається порядок реєстрації фізичних осіб-платників податків та юридичних осіб – платників податків. У порядку обліку платників податків і зборів, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. зазначено наступне: «Дія цього порядку поширюється на платників податків-юридичних осіб (резидентів та нерезидентів), їх відокремлені підрозділи та постійні представництва нерезидентів, а також самозайнятих осіб» [11]. У цей же час у положенні про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 06.11.2012 р. вказано, що зазначене положення регулює відносини, що виникають при реєстрації фізичних осіб, які є громадянами України; іноземцями та особами без громадянства, які постійно проживають в Україні; іноземцями та особами без громадянства, які не мають постійного місця проживання в Україні, але відповідно до законодавства зобов'язані сплачувати податки в

Україні, або є засновниками юридичних осіб, створених на території України [12]. Слід відмітити, що попередній нормативно-правовий акт, а саме порядок обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів), затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 19.02.1998 р., поєднував у собі порядок обліку резидентів (юридичних осіб і фізичних осіб) та нерезидентів (фізичних чи юридичних осіб а також постійні представництва нерезидентів, через які повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України) [13]. Отже, потрібно зазначити, що чинне законодавство більш зручно та логічно розподіляє порядок обліку фізичних і юридичних осіб.

Розглянемо першу стадію обліку платників податків: взяття на облік. Одразу ж слід відмітити, що в главі 6 Податкового кодексу України послідовно визначаються: загальні положення щодо обліку платників податків, облік юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб, облік самозайнятих осіб та облік фізичних осіб-платників податків. Незрозуміло чому законодавець дав назву ст.70 Податкового кодексу України – Державний реєстр фізичних осіб-платників податків, замість того щоб визначити її як порядок обліку фізичних осіб-платників податків. Потрібно зазначити, що Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків фактично дублює ст.70 Податкового кодексу України, тому незрозуміло навіщо взагалі існує зазначене положення. На нашу думку, ст.70 Податкового кодексу України потрібно було зробити меншого обсягу з визначенням найбільш загальних положень, а в окремому підзаконному акті вже визначати всі тонкощі порядку ведення обліку фізичних осіб-платників податків.

Взяття на облік фізичних осіб-платників податків полягає у поданні цими особами відповідних документів до контролюючих органів та у вчиненні певних передбачених законодавством реєстраційних дій з боку самих контролюючих органів. Кінцевим результатом взяття на облік фізичної особи-платника

податків є отримання документа, що засвідчує реєстрацію у Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків, а також присвоєння такій особі відповідного ідентифікаційного номера.

Згідно з п.2 розділу VIII Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків, облік фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, зобов'язані особисто або через законного представника чи уповноважену особу подати відповідному контролюючому органу повідомлення, яке є водночас і заявою для обліку в окремому реєстрі Державного реєстру, та пред'явити паспорт громадянина України [12]. Виходячи з вищенаведеного, можна зробити висновок, що особами, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, можуть бути тільки громадяни України, а іноземці та особи без громадянства не мають такого права. Кінцевою метою подання до органу державної податкової служби повідомлення про відмову від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків є внесення до паспорта відмітки про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

Що стосується юридичних осіб-платників податків та самозайнятих осіб, то їх взяття на облік, на відміну від фізичних осіб, полягає в переданні державним реєстратором до контролюючих органів певних даних про юридичних осіб-платників податків та самозайнятих осіб. Кінцевою метою даної реєстрації є видання платнику податків відповідного свідоцтва про взяття на облік.

Відомості про юридичних осіб-платників податків зберігаються в Єдиному банку даних про платників податків-юридичних осіб. Відомості про фізичних осіб, фізичних осіб-підприємців та самозайнятих осіб містяться в Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків.

Як вже зазначалось, внесення змін до облікових даних (перереєстрація або уточнення) має факультативний характер, тобто дані про платника податків можуть і не змінюватись. Проте, як слушно відмічає Н.Ю. Онищук, складно уявити собі ситуацію, коли протягом усього «життя» платника податків у його облікових відомостях не відбувається жодних змін [6, с.118].

Що стосується внесення змін до облікових даних фізичних осіб, то згідно з п.6 ст.70 Податкового кодексу України, органи державної реєстрації актів цивільного стану, органи внутрішніх справ, органи, що здійснюють реєстрацію фізичних осіб зобов'язані подавати відповідним контролюючим органам інформацію щодо зміни даних, які включаються до облікової картки фізичної особи-платника податків. У той же час, згідно з п.7 ст.70 Податкового кодексу України, фізичні особи-платники податків зобов'язані подавати контролюючим органам відомості про зміну даних, які вносяться до облікової картки або повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків і мають відмітку у паспорті) [2]. Тобто, можна зробити висновок, що інформацію щодо зміни відомостей про платника податків повинні подавати як самі платники податків, так і держава в особі органів державної реєстрації актів цивільного стану, органів внутрішніх справ, органів, що здійснюють реєстрацію фізичних осіб. За умови виконання вищезазначених положень можна досягти найбільш точних відомостей про платника податків у Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків.

Стосовно внесення змін до облікових даних юридичних осіб у ст.66 Податкового кодексу України зазначено, що підставами для внесення змін до облікових даних платників податків є: інформація органів державної реєстрації; інформація банків та інших фінансових установ про відкриття (закриття) рахунків платників податків; документально підтверджена інформація, що надається платниками податків;

інформація суб'єктів інформаційного обміну, уповноважених вчиняти будь-які реєстраційні дії стосовно платника податків; рішення суду, що набрало законної сили; дані перевірок платників податків [2]. Виходячи з вищевказаного виникає питання, чому документально підтвердженою має бути саме та інформація, що подається платниками податків, а інформація банків та інших фінансових установ не потребує документального підтвердження. Отже, зазначене положення потребує деяких уточнень.

Єдиною підставою для зняття з обліку фізичної особи-платника податків є її смерть, оголошення фізичної особи померлою або визнання її безвісно відсутньою. Що стосується юридичних осіб, то підставою для зняття їх з обліку є припинення юридичної особи або фізичної особи-підприємця. Тобто, якщо немає особи, то і немає відомостей про її діяльність і, відповідно, обов'язку контролюючих органів по веденню податкового обліку відповідних осіб теж немає.

На підставі всього вищевказаного можна зробити висновок, що процедура обліку платників податків складається з трьох елементів: взяття на облік; внесення змін до облікових даних; зняття з обліку. Законодавець зручно розподіляє порядок податкового обліку фізичних та юридичних осіб через різну природу цих суб'єктів. Доволі зрозумілим є порядок взяття на облік платників податків (як юридичних, так і фізичних осіб), а також порядок внесення змін до облікових даних. Проте, на нашу думку, в Податковому кодексі слід дещо зменшити обсяг положень, які регулюють процедуру обліку платників податків, натомість закріпити цю процедуру у підзаконних актах, а в Податковому кодексі закріпити найбільш загальні положення з цього приводу. Також, у Податковому кодексі слід врегулювати питання стосовно зняття платників податків з обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України : від 28.06.1996 р., № 254к/96-ВР // ВВР України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р., № 2755-VI // ВВР України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
3. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 584 с.
4. Храбров А. О. Податковий обов'язок – системоутворююча категорія податкового права : монографія / [М. П. Кучерявенко та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2010. – 464 с.
5. Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку в Україні: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Мінаєва Ольга Михайлівна. – Харків, 2007. – 187 с.
6. Онищук Н. Ю. Процедурне регулювання виконання обов'язку з податкового обліку / Н. Ю. Онищук // Проблеми фінансового права. – 2010. – № 111. – С. 115–122.
7. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Онищук Надія Юріївна. – Харків, 2010. – 176 с.
8. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів (заг. ред. М. Я Азарова). – К. : М-во фінансів України, Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 2389 с.
9. Світлюк Н. В. Правове регулювання обліку платників податків / Н. В. Світлюк // Право і суспільство. – 2010. – № 3. – С. 159–162.
10. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник / М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
11. Порядок обліку платників податків і зборів / затв. наказом Міністерства фінансів України : від 09.12.2011 р., № 1588 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>.
12. Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків / затв. наказом Міністерства фінансів України : від 06.11.2012 р., № 1147 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z2007-12>.
13. Порядок обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів) / затв. наказом Державної податкової адміністрації України :

від 19.02.1998 р., № 80 [Електронний ресурс]. – | laws/show/z0172-98.
Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>

Галкін Д. О. Призначення, різновиди та процедура податкового обліку / Д. О. Галкін // Форум права. – 2014. – № 1. – С. 80–86 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_1_16.pdf

З'ясовуються проблеми правового регулювання податкового обліку. Аналізуються податкові норми національного законодавства та думки окремих вчених. Наводиться авторське бачення напрямів удосконалення податкового законодавства.

Галкин Д.А. Назначение, виды и процедура налогового учета

Обозначаются проблемы правового регулирования налогового учета. Анализируются налоговые нормы национального законодательства и мысли некоторых ученых. Предлагается авторское видение направлений совершенствования налогового законодательства.

Galkin D.O. Setting, Kinds and Procedure of Fiscal Accounting

Author is investigating problems of legal regulation of fiscal accounting. Analyzed tax rules of national law and opinions of some scientists. Author gives his vision of improving tax legislation of Ukraine.

Форум права Форум права