

**Н. В. Світлюк***здобувач Національного університету
державної податкової служби України
(м. Ірпінь)*

УДК 342.98

ПРАВОВА ПРИРОДА РЕЄСТРІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

У статті досліджено особливості правового регулювання реєстрів платників податків, визначено їх класифікацію. В результаті аналізу нормативних актів визначено вимоги до таких реєстрів та обсяг інформації, що повинна міститись у них.

В статье исследованы особенности правового регулирования регистров налогоплательщиков, определена их классификация. В результате анализа нормативных актов определены требования к таким регистрам и объему информации, которая должна в них содержаться.

The features of the legal adjusting of registers of taxpayers are investigating in the article, their classification is certain. As a result of analysis of normative acts requirements are certain to such registers and volume of information which must be contained in them.

На сучасному етапі розвитку податкової системи України виникає проблема з'ясування поняття та змісту податкового обов'язку і особливо однієї із його складових — податкового обліку. Встановлення на облік платників податків податковими органами забезпечується шляхом утворення спеціальних відділів у виконавчих комітетах міських рад міст обласного значення або в районних, районних у містах Києві та Севастополі державних адміністраціях, де працюють державні реєстратори, в яких виділено робочі місця для працівників підрозділів із обліку платників податків органів державної податкової служби.

Ще один спосіб взяття на облік зобов'язаних осіб здійснюється шляхом обміну документами, відомостями між державними реєстраторами та органами державної податкової служби. Він застосовується відповідно до нормативних актів щодо порядку взаємодії державних реєстраторів та органів державної податкової служби з питань надання відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

Зупинимось більш детально на характеристиці правового регулювання реєстрів платників податків. Умовно вказану систему реєстрів можна 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. Класифікація системи реєстрів, за рахунок яких здійснюється податковий облік зобов'язаних фізичних осіб, будується шляхом розмежування режимів оподаткування. 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. Загальний режим оподаткування є підставою формування єдиних загальних реєстрів фізичних осіб платників податків. Він передбачає сукупність даних про потенційно зобов'язаних осіб. Сюди належать відомості і про тих осіб, які можуть не сплачувати податки (оскільки в даний час не будуть мати об'єкта оподаткування). Спеціальні реєстри обумовлені існуванням особливих режимів оподаткування, коли особа характеризується або окремими рисами, або реалізує специфічну діяльність, що робить її платником із спеціальним режимом реалізації податкового обов'язку.

Як правило, податковий облік фізичних осіб-платників податків здійснюється за їхнім місцем проживання, хоча не можна забувати значення облікових дій за місцем



розташування належного фізичним особам на праві власності нерухомого майна та транспортних засобів [1]. Однак фактично у цьому випадку облікові операції пов'язані з об'єктом оподаткування. При цьому, облікові дії щодо самого платника податків носять залежний, опосередкований характер. Може скластися враження про існування самостійної форми обліку платників податків за місцем здійснення їхньої діяльності. Як приклад може фігурувати ситуація зі сплатою податку на промисел. У цьому випадку всі обліково-звітні дії здійснюються або за місцем реєстрації платника податків, або за місцем реалізації товарів [2]. Однак у цьому випадку деталізується облік платника за місцем проживання, або облік об'єкта оподаткування за місцем його реалізації у зв'язку з визначенням розміру податкового обов'язку конкретного платника [3, с. 211].

В Україні створений державний реєстр фізичних осіб-платників податку та інших обов'язкових платежів. Відповідно до положень цього реєстру кожній особі присвоюється окремий ідентифікаційний номер. При відсутності такого номера з 1 січня 1998 р. неможливо було відкрити розрахунковий рахунок у банку, одержати заробітну плату, інші виплати, здійснити масу угод. Із цієї дати установи банків здійснювали операції за розрахунковими рахунками фізичних осіб тільки при наявності ідентифікаційних номерів державного реєстру фізичних-платників податків. Таким чином, регулюється облік фізичної особи, як загального суб'єкту, незалежно від будь-яких його ознак у зв'язку зі специфічною діяльністю, яка ним здійснюється.

В окремих випадках застосовується податковий облік зобов'язаної особи, який можна відносити лише до окремих осіб, яким притаманні специфічні ознаки, специфічна діяльність. У цьому разі йдеться про фізичних осіб, які є платниками податку на додану вартість або платниками єдиного податку. В будь-якому випадку аналізуються дії особи, яка здійснює діяльність з певною метою і саме ця діяльність є підставою як відповідного режиму оподаткування, так і, виходячи з цього, особливих підстав обліку таких осіб.

Специфічним видом реєстру, що стосується і обліку фізичних осіб, є реєстр платників податку на додану вартість. Він являє собою автоматизовану систему зборів, нагромадження і обробки даних про осіб, які відповідно до Закону України "Про податок на додану вартість" [4] зобов'язані здійснювати утримання і внесення в бюджет податку, що сплачується покупцем. Вказаний реєстр створюється з метою, по-перше, забезпечення єдиних принципів ідентифікації платників податку на додану вартість і їх реєстрації в органах державної податкової служби; по-друге, забезпечення органів державної податкової служби інформацією з реєстру для здійснення контролю за стягненням податку на додану вартість; по-третє, організації суцільного і виборчого аналізу; по-четверте, надання відомостей, що містяться в реєстрі, іншим державним органам відповідно до діючого законодавства України.

При включенні до даного реєстру будь-якої особи, діяльність якої підлягає оподаткуванню, їй присвоюється індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість. Індивідуальний податковий номер є єдиним для всього інформаційного простору України та зберігається за платником податку на додану вартість до моменту виключення його з реєстру. Це виключення зв'язується із втратою статусу платника податку на додану вартість.

Певну специфіку мають реєстраційні відносини, в яких фігурує самозайнята особа. Наказом Державної податкової адміністрації України № 80 від 19.02.1998 р. "Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів)" [5] самозайняту особу визначено як платника податків — фізичну особу, яка є підприємцем або здійснює незалежну професійну діяльність та не є найманою особою у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності. При цьому незалежна професійна діяльність полягає в участі фізичних осіб у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності. До неї належить також діяльність лікарів (у тому числі стоматологів, зубних техніків), адвокатів, приватних нотаріусів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів та помічників зазначених осіб або осіб, зайнятих релігійною (місіонерською) діяльністю. До самозайнятих осіб можна віднести також і осіб, що здійснюють іншу подібну діяльність за умов, якщо вони не є найманими працівниками чи підприємцями, які прирівнюються до найманої особи.

Окремо хотілося б зупинитися на особливостях ведення реєстрів юридичних осіб-платників податків. Постанова на податковий облік юридичних осіб зв'язується з моментом придання 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, набуття особою цивільної та податкової правоздатності логічно розглядати як складові



єдиного процесу, а не співвідносити їх як дві різні процедури, протиставляти їх.

Неприбутковим організаціям приділено особливу увагу при регулюванні податкового обліку юридичних осіб. Це пояснюється тим, що в даному випадку 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. затверджено 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: забезпечення єдиних принципів ідентифікації неприбуткових організацій та установ, а також їх обліку в податкових органах України; забезпечення податкових органів України інформацією з Реєстру для здійснення контролю за використанням неприбутковими організаціями та установами коштів, звільнених від оподаткування; організації суцільного і вибіркового аналізу; та ін.

Чинна податкова реєстраційна система України обумовлює деталізацію реєстрів юридичних осіб-платників податків за двома ознаками:

1) за ознакою платника 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);

2) за ознакою виду податку чи збору: податковий облік юридичних осіб у 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 [6].

Автоматизовану систему обліку, накопичення й обробки даних про підприємства, організації всіх форм власності, а також їх окремих підрозділів (філій, відділень, представництв) являє собою єдиний державний реєстр підприємств і організацій в Україні. 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: ліквідація (банкрутство) підприємств і організацій; реорганізація юридичної особи; ліквідація філії або відособленого підрозділу; припинення діяльності юридичної особи через постійне представництво.

Список використаних джерел

1. Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России. Общая часть : Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — М.: Юристъ, 2001. — 487 с.
2. Про податок на промисел: Декрет Кабінету Міністрів України від 17.03.1993 р. // ВВР. — 1993. — № 19. — Ст. 208.
3. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. / Н. П. Кучерявенко. — Х. : Легас, 2005. — Т. III: Учение о налоге.
4. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 // ВВР. — 1997. — № 21. — Ст. 156.
5. Про затвердження Інструкції про порядок обліку платників податків : Наказ Державної податкової адміністрації України від 19.02.1998 р., № 80 // ОВУ. — 1998. — № 11. — Ст. 431.
6. Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку в Україні : Дис. ... канд. юрид. наук. — Х., 2007. — 201 с.

Надійшла до редакції 12.06.2009
Рекомендована до друку 19.06.2009