

ПОРЯДОК ТА УМОВИ РЕЄСТРАЦІЇ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ ЯК ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

КРИЧУН Михайло Олександрович - здобувач кафедри адміністративного права
Інституту права ім. Князя Володимира Великого МАУП

Стаття посвячена отдельным вопросам, касающимся процедуры регистрации юридических лиц как плательщиков налогов и характеристики её особенностей.

Ключові слова: юридичні особи, податковий облік, податок, податкова звітність, суб'єкт, права, обов'язки.

Постановка проблеми

Зміст податкової правосуб'єктності осіб пов'язується з виконанням основного податкового обов'язку, який включає в себе сукупність трьох складових – податкового обліку, сплати податку, податкової звітності. Однак, слід звернути увагу на певну несхожість дій фізичних та юридичних осіб стосовно реалізації однієї зі складових податкового обов'язку, а саме податкового обліку. Якщо для фізичних осіб вони мають певний похідний додатковий характер, то для юридичних осіб вони відіграють важливу роль. Фізична особа теоретично може існувати не будучи платником податків, юридичної особи не може бути без відповідної податкової легалізації. Відкриття банківського рахунку (однієї із ознак юридичної особи взагалі) не можливий без додаткової реєстрації. Тобто, спочатку необхідне набуття суб'єктом статусу учасника податкових відносин, а лише потім він може стати учасником цивільно-правових відносин. Тому слід зазначити, що податковий облік для юридичних осіб має інший зміст і правові наслідки, а відповідно є актуальним питанням для сучасної юридичної науки.

Аналіз останніх публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми

Слід зазначити, що суттєве значення в розробку проблеми та вклад у розвиток інституту «юридичних осіб» внесли фундаментальні праці М.П. Кучерявенка, М.О. Перепелиці, Л.К. Воронової, Н.І. Хімічевої та багатьох інших. Однак, незважаючи на досягнення в цих дослідженнях, отримані наукові і практичні дані потребують подальшого вивчення і удосконалення.

Метою даної статті є аналіз процедури реєстрації юридичних осіб як платників податків в Україні та з'ясування її особливостей.

Визначена мета зумовила вирішення наступних **завдань**: а) розглянути загальний та спеціальний порядок реєстрації юридичних осіб як платників податків; б) визначити умови здійснення даного обов'язку філіями і окремими постійними представництвами нерезидентів в Україні; в) охарактеризувати здійснення обов'язку щодо обліку об'єктів оподаткування релігійними організаціями.

Виклад основного матеріалу дослідження

Чинне податкове законодавство встановлює, що податкова реєстрація є одним із основних обов'язків платників податків [1]. До обов'язку щодо податкового обліку

платника податків необхідно віднести також надання ним інформації відносно змін в його становищі (перереєстрація, внесення змін до установчих документів, реорганізація).

Юридична особа, відповідно до чинного податкового законодавства, за певних обставин зобов'язана реєструватись у двох випадках. Перший – у загальному порядку, тобто просто як платник податків [1], у другому – у спеціальному порядку як платник окремих податків і зборів [2]. Зареєстрована у податковому органі у загальному порядку юридична особа зобов'язана при настанні визначених законодавством підстав стати на податковий облік як платник окремих податків і зборів. Відповідно до реєстрації щодо окремих податків і зборів платник податків зобов'язаний сплачувати дані податки і збори і надавати відносно них податкову звітність.

У зв'язку з цим пропонується визначити поняття загального та спеціального суб'єкта оподаткування. Загальний суб'єкт – це фізична або юридична особа, яка зареєстрована в податкових та інших державних контролюючих органах як платник податку. Спеціальний суб'єкт – це фізична або юридична особа, яка зареєстрована в податкових та інших державних контролюючих органах як платник спеціального податку (наприклад, податку на додану вартість).

Класифікація суб'єктів на загальних і спеціальних вказує на наявність або відсутність у суб'єкта податкових правовідносин особливого правового статусу. Розподіл на загальні і спеціальні суб'єкти при аналізі владної і зобов'язаної сторони правовідносин неоднаковий. Владними суб'єктами податкових правовідносин є, перш за все, податкові органи, яким держава делегувала повноваження у сфері оподаткування. Спеціальним (серед владних) суб'єктом є митна служба, (наділена правом стягнення митних платежів), органи Державного казначейства (при розподілі податкових платежів між різними видами бюджетів), органи Пенсійного фонду (при контролі за сплатою збору на загальнообов'язкове пенсійне страхування). З точки зору зобов'язаної

сторони податкових правовідносин до загальних суб'єктів відносяться фізичні і юридичні особи, у якої податковий обов'язок настає без будь-яких додаткових умов або особливостей (наприклад, сплата податку на прибуток). Спеціальний зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин характеризується рисами, які притаманні тільки йому, і залежно від того уточнюється, деталізується податковий обов'язок цього виду платників податку (наприклад, платник податку на додану вартість; платник податку з власників транспортних засобів; платник податку на промисел). Податковий облік юридичних осіб-платників податків в Україні у загальному порядку здійснюється згідно з Постановою Кабінету Міністрів України «Про створення єдиного державного реєстру підприємств і організацій України» [3]. Більш детально він регулюється Інструкцією про порядок обліку платників податків [1]. Відповідно до даної Інструкції юридичні особи зобов'язані в 20-денний строк після одержання свідоцтва про державну реєстрацію звернутись до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням для взяття на податковий облік. Усі необхідні документи для такого обліку повинен особисто надати власник, засновник або уповноважена ним особа.

Податковий облік юридичних осіб-платників податків в Україні у спеціальному порядку здійснюється згідно до Положення про Реєстр платників податку на додану вартість [2]. Відповідно до даного Положення, реєстрації як платники податку на додану вартість підлягають особи, які згідно до Закону України «Про податок на додану вартість» [4, с.160] зобов'язані здійснювати утримання і внесення до бюджету податку, який сплачує покупець. Для реєстрації юридичної особи як платника податку на додану вартість (далі – ПДВ) необхідно, щоб вона була узята на облік органом державної податкової служби за своїм місцезнаходженням.

При реєстрації юридичної особи як платника податку на додану вартість їй присвоюється індивідуальний податковий номер платника податку на додану вар-

тість. Нам здається дещо суперечливою існуюча сьогодні в Україні система обліку платників податків (платників зборів). Так, якщо обов'язки щодо ведення реєстрів фізичних осіб та реєстрів платників податку на додану вартість покладені на податкові органи, то ведення реєстрів підприємств і організацій платників податків віднесено до функцій Державного комітету статистики [3], ведення реєстрів платників зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування – на органи Пенсійного фонду України [5]. У всіх реєстрах, котрі ведуть названі вище органи, мова йде про платників податків або платників зборів, тобто, про податкові реєстри, однак в деяких випадках податкові органи виявляються відстороненими від ведення реєстрів платників податків (платників зборів).

На нашу думку, така система ведення реєстрів не є ефективною, оскільки функції ведення реєстрів платників податків повинні належати лише податковим органам. Це дозволить створити єдину й точну систему обліку платників податків на всій території держави.

Так, відповідно до Інструкції про порядок обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями і громадянами збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів, а також обліку їх надходження до Пенсійного фонду України [5], фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, що не використовують працю найманих робітників, а також адвокати, їх помічники, приватні нотаріуси та інші особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності і які займаються діяльністю, що пов'язана з одержанням доходу, зобов'язані зареєструватися в органах Пенсійного фонду в районах (містах) за своїм постійним місцем проживання. В даному положенні мова йде про реєстрацію платників збору, а тому, на наш погляд, законодавець не повинен розділяти за критерієм обов'язкового платежу (податок або збір) обов'язок щодо ведення обліку платників між різними державними органами.

У ході даного дослідження, на нашу думку, за доцільне слід підкреслити особливість обов'язку щодо податкового облі-

ку юридичних осіб на відміну від обов'язку щодо податкового обліку фізичних осіб. Так, якщо фізичні особи мають право не реєструватися у податковому органі, якщо такі дії суперечать їх релігійним та іншим переконанням, у встановленому законом порядку, то юридичні особи такого права у будь-якому випадку не мають. На наш погляд, це пов'язано з моментом настання податкової правосуб'єктності юридичних осіб. Для того, щоб особа в цілому була визнана юридичною, вона повинна відповідати всім ознакам юридичної особи, а однією з таких ознак є наявність поточного рахунку в банку, який може бути відкритий лише за умови попередньої постановки особи на податковий облік.

Аналізуючи обов'язки щодо податкового обліку юридичних осіб – платників податків, необхідно послідовно розглянути механізм здійснення даного обов'язку філіями і окремими постійними представництвами нерезидентів в Україні. Відповідно до Інструкції про порядок обліку платників податків філії [1], які мають банківські рахунки, ведуть окремий бухгалтерський облік своєї діяльності, зобов'язані в 20-денний строк після внесення їх до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України звернутися до органів податкової служби за своїм місцем знаходження для узяття на податковий облік з необхідними документами. В п'ятиденний строк після подачі документів філію ставлять на податковий облік і видають довідку про узяття на облік як платника податків. Окрім реєстрації в податкових органах філії підлягають реєстрації в органах Пенсійного фонду [5], в органах Фонду соціального страхування [6], в органах Державної служби зайнятості населення [7, с.7].

На нашу думку, філії не повинні виступати самостійними платниками податків, але вони повинні підлягати обов'язковій податковій реєстрації для того, щоб податкові й інші органи реєстрації знали про їх існування. Що ж стосується обов'язків щодо обліку об'єктів оподаткування, сплати податку і податкової звітності, то їх повинні здійснювати юридичні особи таких філій. Відповідно до ст. 95 Цивільного кодексу

України, філією є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза місцем його знаходження та здійснює його всі або частину функцій. Представництвом є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза межами його розташування і здійснює представництво і захист юридичної особи. Філії та представництва не є юридичними особами. Вони наділяються майном юридичної особи, що їх створила, і діють на підставі затверджених ними положень. Керівники філій та представництв призначаються юридичними особами і діють на підставі виданого ними доручення. Відомості про філії та представництва юридичних осіб включаються до єдиного державного реєстру, який ведуть органи статистики. Філії та представництва юридичних осіб розглядаються податковим законодавством в якості самостійних суб'єктів оподаткування тільки в тому випадку, коли на них покладений конкретний обов'язок щодо сплати податку. Платниками податків є тільки ті філії, які мають банківські рахунки, ведуть самостійний облік своєї діяльності, складають баланс і розташовані поза межами територіального округу свого головного підприємства. Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» сплата податків філії можлива як нею самостійно, так і головним підприємством як консолідованим платником податків [8].

Окремі постійні представництва нерезидентів в Україні виступають самостійними платниками податків і відповідно до цього здійснюють повний комплекс податкових обов'язків і прав. Так, згідно з п.2.5 ст.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», постійне представництво до початку своєї господарської діяльності стає на облік у податковому органі за своїм місцезнаходженням у порядку, встановленому центральним податковим органом України. Постійне представництво, яке почало свою господарську діяльність до реєстрації у податковому органі, вважається таким, яке ухиляється від оподаткування, а одержаний ним прибуток вважається прихованим від оподаткування. Також, відповідно до Положення про порядок реє-

страції та обліку постійних представництв нерезидентів в Україні податковий орган після розгляду необхідних документів присвоює даним суб'єктам реєстраційний номер і включає їх до Реєстру [10, с.25-26]. Факт реєстрації постійного представництва нерезидента в Україні як платника податку на прибуток підтверджується свідоцтвом.

Таким чином, обов'язок щодо податкового обліку окремих постійних представництв нерезидентів в Україні має певну особливість, а саме: податковим органом таким суб'єктам присвоюється не ідентифікаційний номер як іншим юридичним особам-платникам податків і платникам податків без статусу юридичної особи, а реєстраційний номер, який зберігається за ними протягом всього періоду здійснення господарської діяльності на території України.

Юридичні особи платники податків, при виконанні обов'язку щодо податкового обліку мають право вибору способу здійснення такого обліку – традиційний або спрощений [11, с.3-4]. При цьому мова йде про юридичні особи – суб'єкти малого підприємництва. Однак, такі особи, перш ніж стати на податковий облік як платники єдиного податку, при спрощеній системі оподаткування, обліку і звітності зобов'язані зареєструватись у податковому органі у загальному порядку, тобто спочатку їм повинен бути наданий ідентифікаційний номер. Після здійснення загального обов'язку щодо податкового обліку у платника податків з'являється право вибору способу здійснення подальшого податкового обліку.

До обов'язків юридичних осіб щодо податкового обліку відносяться також обов'язки відносно ведення обліку об'єктів оподаткування. Відповідно у законодавстві також необхідно закріпити обов'язок юридичних осіб платників податків відносно надання інформації, пов'язаної зі змінами в обліку об'єктів оподаткування. Це можуть бути відомості про збільшення або зменшення оподаткованої бази, появу нових об'єктів оподаткування тощо.

На нашу думку, актуальним є також питання щодо здійснення обов'язку обліку об'єктів оподаткування релігійними

організаціями, оскільки здебільшого, такі організації звільняються від сплати податків, а значить, звільняються і від ведення податкового обліку. Так, п.п.7.11.2-7.11.7 ст.7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», визначають, які саме прибутки релігійних організацій звільняються від оподаткування. Це доходи, одержані у вигляді коштів або майна, які надходять безплатно або у вигляді фінансової допомоги або добровільних пожертвувань, пасивні доходи, інші будь-які доходи від надання культових послуг тощо. Цілком очевидно, що відносно таких доходів немає необхідності ведення їх податкового обліку. Але відповідно до п.п.7.11.9 ст.7 даного Закону доходи релігійних організацій, одержані з інших, не перелічених у Законі джерел, оподатковуються у загальному порядку [9, с.153-154]. Це можуть бути доходи, отримані від виробничої діяльності, ведення податкового обліку щодо яких є обов'язковим.

Головною метою діяльності релігійних організацій не є отримання доходів, прибутку, а тому передбачене оподаткування тільки від тих видів діяльності цих організацій, які можуть приносити прибуток (поліграфія, купівля-продаж нерухомості і т.д.). Юридичні особи-платники податків мають право вибору ведення податкового обліку шляхом застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва. Якщо такий суб'єкт обирає спрощену систему, то він зобов'язаний вести Книгу обліку доходів і витрат [13, с.19], де у хронологічній послідовності на підставі первинних документів здійснюються записи про операції, які мали місце в звітному періоді. Це можуть бути операції з продажу продукції (товарів, робіт, послуг), майна, виручка від реалізації, основні фонди тощо.

Висновок

За результатами нашого дослідження щодо особливостей реєстрації юридичних осіб як платників податків, слід підвести наступні підсумки: функції ведення реєстрів платників податків повинні належати лише податковим органам, оскільки це

дозволить створити єдину й точну систему обліку платників податків на всій території держави; філії не повинні виступати самостійними платниками податків, однак вони повинні підлягати обов'язковій податковій реєстрації, при цьому обов'язки щодо обліку об'єктів оподаткування, сплати податку і податкової звітності повинні здійснювати юридичні особи таких філій; у законодавстві необхідно закріпити обов'язок юридичних осіб платників податків відносно надання інформації, пов'язаної зі змінами в обліку об'єктів оподаткування.

Література

1. Інструкція про порядок обліку платників податків : Наказ Державної податкової адміністрації України від 19.02.1998 р. № 80 / Державна податкова адміністрація України // Офіційний вісник України. – 1998. – № 50. – Ст. 1865.
2. Положення про Реєстр платників податку на додану вартість : Наказ Державної податкової Адміністрації України від 01.03.2000 р. № 79 / Державна податкова адміністрація України // Бухгалтерія. – 2000. – № 37 (400). – С. 24-25.
3. Про створення єдиного державного реєстру підприємств і організацій України : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.10.1996 р. № 118 / Кабінет Міністрів України // Збірник постанов Уряду України. – 1996. – № 6. – С. 193.
4. Александров С. В. О налоге на добавленную стоимость. Об акцизном сборе (научно-практический комментарий по состоянию на 15 апреля 1998 года) / Н. П. Кучерявенко, С. В. Александров. – Харьков: ООО «Одиссей», 1998. – 160 с.
5. Про затвердження Інструкції щодо порядку обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями, громадянами збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів, а також облік їх надходження до Пенсійного фонду України : Постанова Правління Пенсійного фонду України від 03.06.1999 р. № 4-6 / Пенсійний фонд України // Офіційний вісник України. – 1999. – № 27. – Ст. 1358.
6. Інструкція про порядок надходження, обліку і витрат коштів Фонду соціаль-

АНОТАЦІЯ

Статтю присвячено висвітленню питань щодо процедури реєстрації юридичних осіб як платників податків та характеристики її особливостей.

ного страхування України : Постанова правління Фонду соціального страхування України від 26.08.1999 р. № 44 / Фонд соціального страхування України // Офіційний вісник України. – 1999. – № 39. – Ст. 1957.

7. Порядок взимання збора на обов'язательное социальное страхование не случай безработицы : Приказ Министерства труда и социальной политики от 03.10.1997 г. № 4 / Министерство труда и социальной политики // Налоги и бухгалтерский учет. – 2000. – № 17 (65). – С. 7.

8. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 18.11.1997 р. № 639/67 // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 10. – 35 с.

9. Кучерявенко Н. П. О налогообложении прибыли предприятий : научно-практический комментарий / Н. П. Кучерявенко, С. В. Александров. – Харьков : ООО «Одиссей», 1998. – С. 153-154.

10. Положення про порядок реєстрації та обліку постійних представництв нерезидентів в Україні : Наказ Державної подат-

SUMMARY

The article is sanctified to the questions about procedure of registration of legal entities as taxpayers and to description of her features.

кової Адміністрації України від 16.01.1998 р. № 23 / Державна податкова Адміністрація України // Бухгалтерія. – 2000. – № 37 (400). – С. 25-26.

11. Про внесення змін до Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 / Президент України // Вісник податкової служби. – 1998. – № 15. – С. 3-4.

12. Про затвердження переліку культурних послуг і предметів культурного призначення, операції і продаж яких звільнюються від обкладення податком на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 12.09.1997 р. № 1010 / Кабінет Міністрів України // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 127. – Ст. 234.

13. Порядок ведення Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємства-юридичної особи : Наказ Державної податкової Адміністрації України від 12.10.1999 р. № 504 / Державна податкова Адміністрація України // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 8. – С. 19.