
АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32840/pdu.2-2.5>

Р. М. Рачинський

аспірант кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права
Класичного приватного університету

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

У статті досліджено діючий порядок взяття на облік платників податків за основним місцем обліку та зняття з обліку. Встановлено, що взяття на облік за основним місцем обліку платників податків здійснюється контролюючими органами за принципом організаційної єдності реєстраційних процедур. Зроблено висновок, що платники податків це фізичні особи, які є громадянами України, що підлягають взяттю на облік у контролюючих органах за місцем реєстрації проживання. Виявлено, що останнім часом актуальним питанням залишається те, що стосується взяття на облік у контролюючих органах внутрішньо переміщених осіб, для яких місце проживання засвідчує довідка про взяття на облік як внутрішньо переміщеної особи. Встановлено, що для цієї категорії платників податків передбачено спрощену процедуру реєстрації підприємця – за місцем проживання у відповідному територіальному органі, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію на підставі довідки про взяття на облік.

Розглянуто порядок взаємодії між технічним адміністратором Єдиного державного реєстру та Державною фіскальною службою України. Досліджено порядок взяття на облік платників податків за неосновним місцем обліку. Досліджено процедуру зняття з обліку у контролюючих органах юридичної особи, її відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб, що здійснюється автоматично, на підставі надання інформації від державного реєстратора про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи або закриття її відокремленого підрозділу.

Встановлено, що існуюча процедура зняття з обліку платників податків в автоматичному режимі викликає ряд проблем, однією з яких є те, що контролюючі органи позбавлені правових підстав для реагування на стадії створення платника податків без наміру здійснювати господарську діяльність, що сприяє виникненню фіктивних підприємств.

Для упередження виникнення детермінантів податкових правопорушень через створення фіктивних суб'єктів господарювання, запропоновано внести зміни до порядку здійснення державної реєстрації, суб'єктів господарювання – платників податків через контролюючі органи, які на стадії державної реєстрації повинні забезпечити контроль за достовірністю поданих документів та здійснити аналіз реальності господарських операцій. Зокрема, запропоновано внести зміни до ч. 2, ст. 13 ЗУ «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань», а саме: скасувати п. 1, п. 4. Скасувати ч. 3 цього ж Закону та визнати таким, що втратив чинність, Наказ Міністерства фінансів України «Про інформаційну взаємодію між Єдиним державним реєстром юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань й інформаційними системами Державної фіскальної служби України».

Ключові слова: правове регулювання, контролюючі органи, облік платників податків, Єдиний державний реєстр, взяття на облік платника податків, зняття з обліку платників податку.

Постановка проблеми. Облік платників податків є одним із етапів заходів адміністрування, оскільки без податкового обліку заходи ідентифікації платника податків та його платежів позбавляє можливості забезпечення контролю за своєчасною та у повному обсязі сплатою податків, зборів, платежів. Але сьогодні, із запровадженням автоматичної системи реєстрації платників податків шляхом подання відомостей від Єдиного державного адміністратора, виник ряд проблем, які потребують негайного вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливу увагу дослідженню цього питання було приділено Д.В. Піддубню, якою було запропоновано визначення обліку платників податків, досліджено його роль, місце та значення у системі податкового контролю. Запропоновано дефініції «податкова реєстрація», «облікові повноваження державних органів», «система законодавства з обліку платників податків», «правовідносини у сфері обліку платників податків». Визначено місце та значення юридичних фактів у правовідносинах з податкової реєстрації [1].

Заслужують на увагу наукові праці О.М. Мінаєвої, яка присвятила свої роботи дослідженню проблеми правового регулювання податкового обліку та питання його реалізації у податковому законодавстві, зокрема, розкрила суть його поняття та правову природу. Дослідила питання взаємодії платників податків та контролюючих і правоохоронних органів з приводу ведення податкового обліку та подання податкової звітності. Наведено пропозиції щодо конкретних змін нормативно-правових актів, що регулюють питання ведення податкового обліку, подання податкової звітності [2].

Метою статті є дослідження діючого порядку взяття на облік платників податків за основним та неосновним місцем обліку та зняття з обліку. Виявлення проблеми, що мають негативні наслідки для держави з причин недосконалості чинного законодавства у цій сфері.

Виклад основного матеріалу. Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюю-

чими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового законодавства (п. 63.1, ст. 63 ПК України [3]).

У п. 16.1, ст. 16 ПК України міститься норма, яка вказує на обов'язок платника податків стати на облік у контролюючих органах. Ця норма міститься й у п. 63.3 ст. 63 ПК України, але в ній конкретизовано, що платник податку зобов'язаний стати на облік як за основним, так і за неосновним місцем обліку.

Взяття на облік за основним місцем обліку платників податків здійснюється контролюючими органами за принципом організаційної єдності реєстраційних процедур. Відповідно до п. 2 ст. 13 ЗУ «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» на технічного адміністратора Єдиного державного реєстру покладено обов'язок із передачі до інформаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує єдину державну податкову політику та державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відомостей про проведення реєстрації суб'єкта господарювання в день проведення реєстраційної процедури [4].

Обмін інформацією між технічним адміністратором Єдиного державного реєстру та Державною фіскальною службою України відбувається на підставі затвердженого Порядку інформаційної взаємодії між Єдиним державним реєстром юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань й інформаційними системами Державної фіскальної служби України [5].

Під час здійснення Інформаційної взаємодії задіяні інформаційні системи: Міністерства юстиції України – Реєстр; Державної фіскальної служби України – Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб, Реєстр самозайнятих осіб, який є складником Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, та Реєстр страхувальників Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування [5].

П. 1.4 «Порядку обліку платників податків і зборів» конкретизує, що платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів за місцем проживання фізичних осіб [6].

Місцем проживання фізичної особи є житло, в якому вона проживає постійно або тимчасово, але фізична особа може мати кілька місць проживання (п. 1, п. 6 ст. 29 ЦК України [7]). П. 1 ст. 379 ЦК України конкретизує, що «житло» це житловий будинок, квартира, інше жиле приміщення, призначені та придатні для постійного або тимчасового проживання в них.

Конституція гарантує кожному свободу пересування та вільний вибір місця проживання (ст. 33 [8]). Однак відповідно до ст. 6 ЗУ «Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні» громадянин України, іноземці чи особи без громадянства, які постійно або тимчасово проживають в Україні, зобов'язані протягом тридцяти календарних днів після зняття з реєстрації місця проживання та прибуття до нового місця проживання зареєструвати своє місце проживання [9]. До того ж у Правилах реєстрації місця проживання та Порядку передачі органами реєстрації інформації до Єдиного державного демографічного реєстру вказано, що не дивлячись на те, що особа може проживати у двох і більше місцях, вона має здійснювати реєстрацію місця проживання тільки за однією з цих адрес за власним вибором. І саме за адресою зареєстрованого місця проживання з особою ведеться офіційне листування та вручення офіційної кореспонденції [10]. Тобто місце проживання, за яким зареєстрована фізична особа, і є її податковою адресою, за якою вона і має бути взята на облік у контролюючому органі, що підтверджується п. 45.1, ст. 45 ПК України.

Отже, можна зробити висновок, що платники податків це фізичні особи, які є громадянами України, що підлягають взяттю на облік у контролюючих органах за місцем реєстрації її проживання.

Останнім часом актуальним питанням залишається те, що стосується взяття на облік у контролюючих органах внутріш-

ньо переміщених осіб. Для цієї категорії осіб місце проживання засвідчує довідка про взяття на облік як внутрішньо переміщеної особи. Адресою фактичного місця проживання внутрішньо переміщеної особи може бути адреса місця компактного поселення внутрішньо переміщених осіб (адреса містечка із збірних модулів, гуртожитку, оздоровчого табору, будинку відпочинку, санаторію, пансіонату, готелю тощо) (п. 2 ст. 5 Закону «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» [11]).

До того ж законодавством передбачено спрощену процедуру реєстрації внутрішньо переміщеної фізичної особи – підприємця особи (без вимог, що застосовуються до звичайної процедури) за місцем проживання такої особи у відповідному територіальному органі, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію на підставі довідки про взяття на облік (п. 6 ст. 7 Закону [11]).

Однак після взяття на облік на платника податків покладається обов'язок повідомляти контролюючі органи за основним місцем обліку про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням.

Так, у разі укладення нового договору оренди земельної ділянки комунальної форми власності протягом року платник податку – юридична особа, зобов'язаний протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним, подати податкову декларацію (п. 286.4 ст. 286 ПК України [3]). Аналогічна вимога міститься й у пп. 266.7.5, п. 266.7 ст. 2656 ПК України щодо обов'язковості подання податкової декларації протягом 30 календарних днів з дня виникнення права власності юридичною особою на новий об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості.

Проте податковим законодавством покладено обов'язок повідомляти про всі об'єкти оподаткування не тільки на платників податків, але й на суб'єктів публічного права, зокрема:

– органи, що здійснюють державну реєстрацію транспортних засобів, – про транспортні засоби, щодо яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, щомісяця, але не пізніше

10 числа наступного місяця (пп. 70.16.2, п. 70.16 ст. 70 ПК України);

– органи державної реєстрації морських, річкових та повітряних суден – про судна, щодо яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця (пп. 70.16.3, п. 70.16 ст. 70 ПК України);

– органи державної реєстрації прав на нерухоме майно стосовно нерухомого майна, щодо якого у фізичних та юридичних осіб виникає або припиняється право власності щокварталу у 15-денний строк після закінчення податкового кварталу (70.16.6, п. 70.16 ст. 70 ПК України) [3].

Однак відповідно до затвердженого Порядку обліку платників податків і зборів, на останніх покладається обов'язок стати на облік у контролюючих органах не тільки за основним, але і за неосновним місцем обліку. Підставою для цього є наявність відокремлених підрозділів юридичних осіб, рухомого та нерухомого майна, які є об'єктами оподаткування на території інших адміністративно-територіальних одиниць.

Під об'єктами оподаткування слід розуміти майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів. До того ж п. 63.3 ст. 63 ПК України вказує на обов'язковість повідомлення платником податків контролюючих органів у разі появи нових об'єктів оподаткування.

Ст. 22 ПК України уточнює, що об'єктами оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) тощо.

Отже, об'єктом оподаткування може бути:

– об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка, який знаходиться у власності фізичних або юридичних осіб (пп. 266.2.1, п.266.2 ст. 266 ПК України);

– легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої

законом на 1 січня податкового (звітного) року (пп. 267.2.1, п.267.2 ст. 267 ПК України);

– земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні платника податків; земельні частки (паї), які перебувають у власності (пп. 270.1 ст. 270 ПК України) [3].

За наявності цих об'єктів фізична чи юридична особа має стати на облік за неосновним місцем обліку.

Зняття з обліку у контролюючих органах юридичної особи, її відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб також здійснюється автоматично, на підставі надання інформації від державного реєстратора про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи або закриття її відокремленого підрозділу (п. 67.1 ст. 67 ПК України [3]).

Однак сьогодні наявна процедура зняття з обліку платників податків в автоматичному режимі викликає ряд проблем, однією з яких є те, що контролюючі органи позбавлені правових підстав для реагування на стадії створення платника податків без наміру здійснювати господарську діяльність. Тобто йдеться про створення фіктивних підприємств.

Державна фіскальна служба України виділяє такі ознаки фіктивності підприємства:

– у засновника на меті є умисел та досягнення протиправної мети та податкової вигоди;

– господарську діяльність від імені юридичної особи можуть здійснювати не засновники, а ініціатор;

– підприємство не знаходиться за юридичною адресою, що внесена до Єдиного державного реєстру;

– фіктивні підприємства не подають податкову звітність;

– відомості про працюючих відсутні, не подаються звіти 1ДФ;

– вони не мають основних фондів та умов для виробництва чи ведення будь-якої господарської діяльності [12].

Відповідно до п. 2 ст. 4 та ст. 17 ЗУ «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» для здійснення державної реєстрації юридична чи фізична

особа має подати в електронній формі документи, знаходячись на території будь-якої адміністративно-територіальної одиниці в Україні (тобто через єдине вікно). Наприклад, для реєстрації юридичної особи треба подати такі документи: заяву про державну реєстрацію створення юридичної особи; заяву про обрання юридичною особою спрощеної системи оподаткування та/або реєстраційну заяву про добровільну реєстрацію як платника податку на додану вартість; установчий документ юридичної особи; документ про сплату адміністративного збору; документ, що містить інформацію про розмір обов'язкових платежів, сплата яких є необхідною для започаткування діяльності товариства [4].

Однак до компетенції державного реєстратора не належить перевірка документів на предмет достовірності. Отже, протягом робочого дня реєструється велика кількість платників податків за адресами масової реєстрації на невстановлені адреси, призводячи до появи фіктивних підприємств, боротьба з якими здійснюється вже за наслідками їхньої діяльності, тоді як правових заходів упередження виникнення такого явища, як фіктивні підприємства та конвертаційні центри, діюча законодавча база не містить.

Вказані обставини дають підстави для породження схем ухилення від оподаткування, які руйнуються вже після ненадходження коштів до бюджету, але процедуру недопущення таких схем через правові запобіжники саме під час реєстрації платника податків наразі законодавство не містить.

Також однією з проблем чинного законодавства є припинення платника податків та зняття його з податкового обліку. Так, несумлінні платники податків, використовуючи схеми ухилення від оподаткування, фактично залишають підприємства через схему реєстрації в іншому регіоні.

Відповідно до п. 1,5 ст. 104 ЦК України припинення юридичної особи може бути лише у разі її реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення) або ліквідації з дня внесення до єдиного державного реєстру запису про її припинення [7].

Підставою для зняття з обліку у контро-

люючих органів є наявність хоча б одного з таких відомостей (документів):

- відомостей державного реєстратора про внесення до Єдиного державного реєстру запису про рішення засновників (учасників) юридичної особи про її припинення;

- відомостей з Єдиного державного реєстру чи ЄДРПОУ, повідомлення органу державної реєстрації про припинення (закриття) відокремленого підрозділу;

- судових рішень або відомостей з Єдиного державного реєстру інформації щодо прийняття судом рішень про порушення провадження у справі про банкрутство чи визнання банкрутом платника податків, визнання недійсною державної реєстрації чи установчих документів, реорганізацію платника податків (п. 11.5 Наказу [6]).

Зазвичай основною підставою для зняття з податкового обліку платників податків є банкрутство. Але реалізації процедури припинення передують цілий ряд негативних чинників, які полягають у тому, що платнику податків визначаються грошові зобов'язання, які він має сплатити до бюджетів усі рівнів; вживаються заходи зі стягнення податкового боргу, здійснюються витрати держави на судовий збір, оплату послуг арбітражного керуючого та ліквідатора, але економічний ефект у вигляді надходження коштів до бюджету відсутній, оскільки зазвичай кошти та активи у таких платників податків відсутні.

Висновки і пропозиції. Для попередження виникнення детермінантів податкових правопорушень через створення фіктивних суб'єктів господарювання пропонується внести зміни до порядку здійснення державної реєстрації, суб'єктів господарювання – платників податків не через органи юстиції, а через контролюючі органи, які на стадії державної реєстрації повинні забезпечити контроль за достовірністю поданих документів та здійснити аналіз реальності господарських операцій. Для цього пропонується внести зміни до ч. 2 ст. 13 ЗУ «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань», зокрема, скасувати п. 1, п. 4. Скасувати ч.3 цього ж Закону

та визнати таким, що втратив чинність Наказ Міністерства фінансів України від 18.03.2016 р. № 759/5/371 «Про інформаційну взаємодію між Єдиним державним реєстром юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань й інформаційними системами Державної фіскальної служби України».

Водночас пропонується внести зміни до п. 19-1.1.3, п. 19-1 ст. 19-1 ПК України та викласти у такій редакції:

Стаття 19-1. Функції контролюючих органів

19-1.1.3. здійснюють взяття на облік платників податків (юридичної особи, її відокремленого підрозділу; відокремленого підрозділу іноземної неурядової організації, представництва, філії іноземної благодійної організації; фізичної особи – підприємця), надають адміністративні послуги платникам податків, зборів, платежів.

Також пропонується доповнити п. 21.1 ст. 21 ПК України пунктом 21.1.11, в якому зобов'язати посадових осіб контролюючих органів здійснювати перевірки достовірності документів, які платник податків подає для взяття (зняття) з обліку.

З урахуванням вищевказаного варто зазначити, що через фільтри створення суб'єкта господарювання можливо досягнути мети упередження злочинів, а не боротьби з наслідками таких злочинів.

Список використаної літератури:

1. Піддубна Д.В. Правове регулювання обліку платників податків як елемент податкової діяльності держави : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Д.В. Піддубна ; Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. Київ, 2008. 20 с. укр.
2. Мінаєва О.М. Правове регулювання податкового обліку в Україні: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О.М. Мінаєва ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2007. 17 с. укр.
3. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) : Закон від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань: Закон від 15 травня 2003 р. № 755-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15>.
5. Порядок інформаційної взаємодії між Єдиним державним реєстром юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань й інформаційними системами Державної фіскальної служби України: Наказ від 18 березня 2016 р. № 759/5/371 / Міністерство юстиції України, Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0446-16>.
6. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ від 09 грудня 2011 р. № 1588 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>.
7. Цивільний кодекс України Закон 16 січня 2003 р. № 435-IV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
8. Конституція України : Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
9. Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні: Закон від 11 грудня 2003 р. № 1382-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1382-15>.
10. Про затвердження Правил реєстрації місця проживання та Порядку передачі органами реєстрації інформації до Єдиного державного демографічного реєстру: Постанова від 2 березня 2016 р. № 207 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/207-2016-%D0%BF>.
11. Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України: Закон від 15 квітня 2014 р. № 1207-VII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1207-18#n109/>.
12. Щодо деяких аспектів фіктивності в господарських операціях: офіційний портал Державної фіскальної служби України. URL: <http://vin.sfs.gov.ua/diialnist/ya-mayu-pravo!/print-335132.html>.

Rachynskyi R. Legal regulation of revenue of tax payers

The article investigates the current procedure for registering taxpayers at the main place of accounting and accounting. It was established that the registration of the main place of taxpayers accounting is carried out by the controlling bodies on the principle of organizational unity of registration procedures. It is concluded that taxpayers – individuals who are citizens of Ukraine are subject to registration in the supervisory bodies at the place of registration of their residence. It has been revealed that the most recent issue remains the issue of the registration of internally displaced persons in the controlling bodies for which the residence permit is certified by the certificate of registration as an internally displaced person. It has been established that for this category of taxpayers, a simplified registration procedure as an entrepreneur is provided – by the place of residence in the relevant territorial body, authorized to conduct state registration on the basis of the registration certificate.

The order of interaction between technical administrator of the Unified State Register and the State fiscal service of Ukraine is considered. The order of registration of taxpayers for the non-main place of accounting is investigated. The procedure of the registration in the controlling bodies of a legal entity, its separate subdivisions and self-employed persons carried out automatically, on the basis of providing information from the state registrar about the state registration of the termination of a legal entity or the closure of its separate subdivision, is investigated.

It has been established that the existing procedure for the removal of taxpayers in the automatic mode raises a number of problems, one of which is that, while controlling the authorities, there are no legal grounds for responding to the stage of creation of a taxpayer without the intention to carry out economic activities that contribute to the emergence of fictitious enterprises.

To prevent the emergence of determinants of tax offenses through the creation of fictitious business entities, it is proposed to amend the procedure for the implementation of the state registration, business entities – taxpayers through the supervisory bodies, which at the stage of state registration should provide control over the reliability of the documents submitted and carry out an analysis of reality. business operations. In particular, it is proposed to amend ch.2, art. 13 of the Law "On State Registration of Legal Entities, Individuals – Entrepreneurs and Public Formations", namely: to repeal p.1, p.4. To repeal part 3 of the same Law and to declare invalid the Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On Information Interaction between the Unified State Register of Legal Entities, Individuals - Entrepreneurs and Public Formations and Information Systems of the State Fiscal Service of Ukraine".

Key words: *legal regulation, control of bodies, accounting of taxpayers, Unified state register, registration of taxpayer, tax account taker.*