

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ  
УКРАЇНИ імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО»**

**КАЛИНОВСЬКА ЛОЛІТА ВІТАЛІВНА**

УДК 347.73

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ  
ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;  
фінансове право; інформаційне право

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

Харків – 2013

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі фінансового права Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого», Міністерство освіти і науки України.

*Науковий керівник:* доктор юридичних наук, доцент **Лукашев Олександр Анатолійович**,  
Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого», професор кафедри фінансового права

*Офіційні опоненти:* доктор юридичних наук,  
професор, **Савченко Леся Анатоліївна**,  
Київський міжнародний університет, проректор з  
наукової роботи;

кандидат юридичних наук

**Головашевич Олександр Олександрович**,  
Науково-дослідний інститут державного будівництва та місцевого  
самоврядування Національної академії правових наук України,  
старший науковий співробітник.

Захист відбудеться «11» квітня 2014 року о 10.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національному університеті «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого» за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого» за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 70.

Автореферат розіслано «07» березня 2014 року.

**Вчений секретар**  
спеціалізованої вченої ради

**В.Ю. Шепітько**

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Розвиток в Україні ринкової моделі економіки призвів до необхідності трансформації податкової системи. Основний тягар правової регламентації порядку оподаткування, не дивлячись на прийняття Податкового кодексу України, покладений на підзаконні нормативно-правові акти. Звичайно, неможливо всі питання врегулювати законами, однак, необхідно створити таку правову систему, де родова норма, закріплена у законі, отримує свій розвиток у видовій. У свою чергу видова, закріплена у відмінному від закону нормативному акті, буде відповідати родовій, не допускаючи її звуження чи розширення. Слід констатувати, що податкові підзаконні нормативні акти допускають розширене тлумачення родових норм на користь контролюючих органів, що суперечить вимогам Податкового кодексу України. Вищезазначені обставини, призвели до того, що ефект від прийняття Податкового кодексу України був значно знижений.

Конституція України зобов'язала кожную особу сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Слід зауважити, що податковий обов'язок не обмежений рамками лише сплати належних сум податків і зборів. Він охоплює значно ширше коло відносин. Сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому значенні. Однак, тільки у разі реалізації всього комплексу елементів податкового обов'язку платник зможе виконати свій конституційний обов'язок зі сплати податків і зборів.

Так, статтею 16 Податкового кодексу України поряд із обов'язком зі сплати податків та зборів визначений цілий комплекс обов'язків, що покладені на платника податків. У числі перших закріплені такі обов'язки платника, як: стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України; вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів, та ін. Таким чином, звуження податкового обов'язку лише до обов'язку зі сплати податків і зборів є недопустимим. У такому випадку поза предметом податково-правового регулювання залишається цілий пласт відносин, які, в свою чергу, не входять до предмету правового регулювання будь якої іншої галузі права. Податковий обов'язок повинен розглядатися з урахуванням усіх елементів, що його складають. З наведеного вбачається, що податковий облік є складовою, невід'ємною частиною податкового обов'язку або елементом системи податкових обов'язків. Кожен з елементів податкового обов'язку може бути деталізований в залежності від певних критеріїв.

У роботі увага приділяється аналізу сутності, поняттю та змісту податкового обов'язку, його складових. І вже після цього, базуючись на вихідних положеннях податкового права,

досліджується одна зі складових податкового обов'язку – податковий облік. Дослідження цього кола фінансово-правових відносин отримало певний розвиток на межі XIX-XX століть (фундаментальні праці О. Гурьєва, О. Ісаєва, В. Лебедєва, Д. Львова, Ф. Нітті, І. Озерова, К. Рау, А. Сміта, І. Тарасова, М. Тургенева, І. Янжула та інших). Довгий час після цього питання правового регулювання обов'язку з податкового обліку залишалося поза увагою дослідників. Лише в середині XX століття намітилися певні зрушення. Вони пов'язані з появою досліджень М.І. Піскотіна, Ю.А. Ровинського, С.Д. Ципкіна.

На сучасному етапі ці проблеми знаходяться в сфері наукових інтересів вчених України, Російської Федерації та інших пострадянських держав. На початку 90-х років XX століття з'являються видання, що наближаються до розгляду саме проблем правового регулювання обліку платників податків.

На формування тенденцій і напрямків даної дисертаційної роботи беззаперечний вплив мали праці і публікації вчених Російської Федерації: А.В. Бризгаліна, О.М. Горбунової, О.Ю. Грачової, В.І. Гурєєва, О.М.Козиріна, Ю.О. Крохіної, І.І. Кучерова, С.Г. Пепеляєва, Г.В. Петрової, В.М. Пушкарьової, Н.І. Хімічевої. Серед досліджень українських фахівців необхідно відзначити праці Д.А. Бекерської, Л.К. Воронової, Н.В. Воротіної, О.О. Дмитрик, С.Т. Кадькаленка, М.П. Кучерявенка, О.А. Лукашева, О.М. Мінаєвої, В.М. Федосова. Їх праці стали базою цього дисертаційного дослідження й будуть використані при тлумаченні поняття „податковий обов'язок”, виокремленні його складових, їх класифікації, вивченні розвитку правового регулювання обліку платників.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого» відповідно до цільових комплексних програм «Права людини та проблеми організації і функціонування органів держави і місцевого самоврядування в умовах становлення громадянського суспільства» (номер державної реєстрації 0106U002285) та «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Тема дисертаційного дослідження затверджена на засіданні вченої ради Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого (протокол № 5 від 19.12.2008.).

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертації є науково-теоретична розробка питань щодо правового регулювання обліку платників податків в Україні та вироблення пропозицій щодо удосконалення податкового законодавства України.

У відповідності з вказаною метою дисертаційного дослідження в роботі поставлені такі *завдання*:

- виявлення недоліків чинної системи податкового законодавства України та визначення напрямків його удосконалення;
- вивчення досвіду функціонування податкового законодавства іноземних держав і обґрунтування можливостей його використання з метою усунення недоліків чинного податкового законодавства України;
- розкриття поняття податкового обов'язку та місця в ньому податкового обліку;
- з'ясування особливостей правового регулювання обліку платників податків;
- розкриття підстав класифікації податкового обліку відносно видів зобов'язаних осіб: фізичних та юридичних;
- характеристика податкового обліку, об'єкту та бази оподаткування.

*Об'єктом дослідження є суспільні відносини щодо податкового обліку платників податків.*

*Предметом дослідження є правове регулювання обліку платників податків в Україні.*

Джерелами дисертаційного дослідження є закони України, постанови Верховної Ради України, Укази Президента України, законодавчі акти Кабінету Міністрів України, акти Державної податкової служби та практика їх застосування, проекти законодавчих актів, публікації періодичних видань, довідкова література, статистичні матеріали. В роботі проаналізовано податкове законодавство України, проведено порівняльний аналіз окремих аспектів податкового законодавства України й Російської Федерації, інших держав. В процесі дослідження було використано не лише юридичну, але й економічну літературу, в якій розглядаються проблеми правового регулювання обліку платників та об'єкту оподаткування.

**Методи дослідження** включають сукупність загально- та спеціально-наукових методів пізнання. На базі загальнонаукового діалектичного методу пізнання (який виступає основним у цій системі) проблеми вирішуються в єдності їх соціального змісту і юридичної форми (п.1.1) . Доповненням цього методу є системний підхід, який визначає проблемні питання правового регулювання податкового обліку, шляхи його реалізації (п.2.1., 2.2). Компаративний метод передбачає узагальнення зарубіжного досвіду у галузі оподаткування, формування висновків щодо його застосування у вітчизняній практиці (п.4.2.) Порівняльно-правовий метод застосовувався при проведенні порівняльного аналізу законодавства України, Російської Федерації, інших держав (п.1.2). За допомогою історико-правового методу аналізується становлення системи оподаткування, розвиток законодавства, що регулює податковий облік (п.3.1.,3.2).

**Наукова новизна отриманих результатів.** Дисертація є одним із перших в Україні комплексним дослідженням правового регулювання податкового обліку платників податків.

У результаті проведеного дослідження дисертантом сформульовано такі основні наукові результати, які мають наукову новизну та практичну значимість:

*вперше:*

- визначено, що реалізація податкового обліку платників податків передбачає наявність декількох стадій або етапів, що об'єднують вчинення різних процедур та охоплюють взяття на облік платника податків в контролюючих органах; зміну облікових даних платника податків (уточнення і коригування відомостей про платника); зняття з обліку платників податків в контролюючих органах;

- класифіковано зміни реєстраційних даних платників податків на наступні види: а) ті, що не пов'язані зі зміною територіального контролюючого органу; б) ті, що спричиняють зміну територіального контролюючого органу, тобто переоблік, який по суті об'єднує процедури зняття з обліку в одному контролюючому органі й узяття на облік в іншому (переведення);

- проводиться розподіл системи реєстраційних процедур, що стосуються платників податків, за особливостями правового статусу зобов'язаної особи (платника), в результаті чого виокремлюється: а) податковий облік платників, що не відрізняються особливостями правового статусу – загальний порядок; б) податковий облік платників зі спеціальними ознаками (наприклад, великих платників податків, неприбуткових організацій і установ, самозайнятих осіб тощо);

*удосконалено:*

- концепцію двохвекторної спрямованості обліку у податкових правовідносинах, що передбачає: облік платників податків і облік об'єктів оподаткування, які мають самостійний характер та не залежать один від одного;

- визначення податкового обліку – як урегульованої нормами податкового права діяльності уповноважених та зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, що покликана забезпечити виконання обов'язку зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), складення податкової звітності, проведення заходів контролю за дотриманням податкового законодавства в частині правильного нарахування, своєчасної та повної сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а також здійснення контролю за дотриманням іншого законодавства, нарахування фінансових санкцій та визначення податкових зобов'язань платників податків контролюючим органом;

- положення, що податковий облік є механізмом, який забезпечує можливість виконання двох наступних стадій податкового обов'язку (сплати та звітності), оскільки відомості обліку об'єкта оподаткування є підставою не тільки для розрахунку суми відповідного податку, а й мають бути відображені у податковій декларації, що є основним документом податкової звітності;

- розмежування податкового періоду та податкового звітного періоду, які, як правило, збігаються, але, у певних випадках різняться на підставі збігу або розбіжності обов'язку зі сплати податку та обов'язку із звітності по сплаті цього податку (при відборі великих платників податків застосовується саме податковий (звітний) квартал, що дорівнює календарному кварталу);

*набули подальшого розвитку:*

- положення, що поняття «зобов'язання» не може відображати природу комплексу обов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер. Більш точним є використання терміна «податковий обов'язок» як категорії, що узагальнює всю систему обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів. Виникнення податкових правовідносин пов'язується з виникненням податкового обов'язку. Податковим обов'язком виступає безпосередній і першочерговий обов'язок платника податку по сплаті податку або збору за наявності певних обставин;

- твердження, що облік платників податків є однією з основних функцій контролюючих органів, яка створює умови для здійснення належного попереднього контролю за правильністю обчислення, повнотою й своєчасністю сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і державних цільових фондів;

- положення, що у реалізації податкових процедур з обліку платників податків бере участь ціла низка суб'єктів, яких можна розподілити на дві групи: безпосередньо суб'єкти матеріальних податкових правовідносин (з їх розподілом на владну та зобов'язану сторони) та суб'єкти, що мають суто процесуальний статус і не беруть участі у матеріальних податкових правовідносинах.

**Практичне значення отриманих результатів** зумовлюється актуальністю й новизною досліджених в дисертації проблем, а також пропозиціями щодо їх вирішення. Досліджені в дисертації положення, висновки й пропозиції є певним внеском у теорію податкового права і можуть бути використані при подальшому вдосконаленні податкового законодавства України.

Положення і висновки дисертації можуть бути використані:

- у науково-дослідницькій сфері матеріали дисертації можуть бути підґрунтям для подальшого опрацювання проблеми удосконалення податкового законодавства України;

- у правотворчому аспекті значення одержаних результатів полягає в можливості застосовувати результати дослідження при внесенні змін в низку законодавчих актів України, зокрема, висновки та пропозиції, що містяться в дисертації, можуть бути використані в ході удосконалення Податкового кодексу України;

- у навчальному процесі матеріали дисертації можуть бути використані в ході підготовки підручників, навчальних посібників та інших публікацій з курсів “Податкове право” та “Фінансове право”.

**Апробація результатів дослідження.** Дисертація виконана й обговорена на кафедрі фінансового права Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». Основні наукові положення й висновки дисертаційного дослідження, а також практичні рекомендації щодо вдосконалення фінансового законодавства України викладено дисертантом у

доповідях на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях: «Правова держава: сьогодення і перспективи» (29 березня 2008 року, м. Суми); «Проблеми державно-правового розвитку в умовах європейської інтеграції і глобалізації»: (м. Харків, 16 трав. 2008 р.); «Финансовая система России: опыт и перспективы правового регулирования» (Красноярск, 4-5 сентября 2008 г.); «The role and importance of supervision in increasing of transparency and fight against corruption (international scientific-practical conference)». (Baku, September 18-19, 2008); «Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации» (м. Харків, 15-16 квітня 2010 р.).

**Публікації.** Основні наукові положення та висновки дисертації відображено в 10 публікаціях (5 статтях, опублікованих у фахових виданнях, і тезах 5 доповідей на науково-практичних конференціях).

**Структура дисертації.** Дисертація складається із вступу, чотирьох розділів, що містять вісім підрозділів, висновків та списку використаних джерел (190 найменувань). Загальний обсяг дисертації становить 211 сторінок, з яких 191 – основний текст рукопису.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовується актуальність обраної теми, визначаються мета і завдання, об'єкт і предмет дисертації, характеризуються методи дослідження, теоретична основа, наукова новизна та практичне значення одержаних результатів, формулюються основні положення, що виносяться на захист і становлять наукову новизну, наводяться відомості про публікацію наукових здобутків.

**Розділ 1. «Правова природа податкового обліку»** складається з двох підрозділів. У *підрозділі 1.1. «Правові засади податкового обліку та його складові»* зазначається, що не можна погодитися з аргументацією, згідно якої «зобов'язання» – виключно приватно-правова категорія, яка обов'язково передбачає рівність суб'єктів, договірне регулювання, взаємні права та обов'язки. В цивільно-правовому сенсі зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони певну дію або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку. Дійсно, сторони (суб'єкти) під час вступу до зобов'язального правовідношення є рівними і вільними. Спостерігається чітка визначеність диспозитивної ознаки. Сторони добровільно вступають у зобов'язальні відносини, а отже, мають виконати умову – зробити «крок на зустріч» один одному. Однак, із вступом у такі



відносини, сторони отримують чіткий перелік прав і обов'язків – боржник зобов'язаний вчинити на користь кредитора певну дію або відмовитися від неї. Цьому обов'язку кореспондується право кредитора вимагати виконання боржником свого обов'язку. Іншими словами, є чітко виражена зобов'язана сторона – боржник, та особа, що наділена лише правом – кредитор.

В широкому розумінні податковий обов'язок можна звести до: 1) обов'язку із ведення податкового обліку; 2) обов'язку зі сплати податків і зборів; 3) обов'язку з податкової звітності. На нашу думку, необхідно говорити і про обов'язок платника податків, що пов'язаний з контролюючими діями уповноважених органів (допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій; забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку тощо). Разом з тим, необхідно зауважити, що податковий контроль – це виключно діяльність органів, наділених владними повноваженнями, а податковий обов'язок, чи його реалізація, є діяльністю як платника, так і уповноваженого органу. З наведеного вбачається, що податковий облік є складовою, невід'ємною частиною податкового обов'язку або елементом системи податкових обов'язків. Кожен з елементів податкового обов'язку може бути деталізований в залежності від певних критеріїв.

Таким чином слід говорити про два самостійні види обліку в податковому праві: облік об'єктів оподаткування і облік платників податків. Перший різновид обліку можна звести до обов'язку платника вести облік об'єктів оподаткування. Діяльність щодо ведення обліку об'єктів оподаткування - виключний обов'язок платника, виконання якого може вимагати уповноважений орган. В свою чергу, облік платників податків - це випадок, коли обов'язок вчинення юридичних дій покладено як на уповноважений орган, так і на зобов'язаного суб'єкта податкового права.

*У підрозділі 1.2. «Особливості правового регулювання обліку зобов'язаних осіб»* зазначено, що облік платників податків є однією з основних функцій контролюючих органів, що, безперечно, створює умови для здійснення належного попереднього контролю за правильністю обчислення, повнотою й своєчасністю сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і державних цільових фондів. Одночасно, одним із видових обов'язків платників податків є обов'язок з податкового обліку, що передбачає також реалізацію обліково-реєстраційних процедур.

Взяття особи на облік як платника податків органами контролюючими органами є передумовою для виконання нею податкового обов'язку. Першим з обліково-реєстраційних обов'язків платника податку є обов'язок щодо внесення змін у реєстраційні дані, на позначення якого в науковій літературі зустрічаються різні терміни: «уточнення, коригування відомостей про платника податків», «переоблік», «перереєстрація», «переведення». Можна виділяти два види змін

реєстраційних даних платників податків: а) ті, що не пов'язані зі зміною територіального контролюючого органу; б) ті, що спричиняють зміну територіального контролюючого органу, тобто переоблік, який по суті об'єднує процедури зняття з обліку в одному контролюючому органі й узяття на облік в іншому (переведення).

Платники податків зобов'язані повідомляти до контролюючого органу, де вони перебувають на податковому обліку, про зміни облікових даних, до яких належать, зокрема, зміна місцезнаходження (податкової адреси), зміни у статутних та інших установчих документах юридичних осіб, у тому числі: пов'язаних з утворенням нових відокремлених підрозділів; про дозволи займатися видами діяльності, що ліцензуються тощо. Зміни подібного роду не тягнуть за собою податкового переобліку платників податків.

У процесі реалізації реєстраційних процедур контролюючими органами формуються відповідні реєстри. Так, інформація про платників податків, отримана для їх обліку, вноситься до Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб та складових частин такого банку даних (реєстр платників податків – нерезидентів, реєстр договорів про спільну діяльність, договорів управління майном та угод про розподіл продукції), а також до Державного реєстру фізичних осіб платників податків, складовою частиною якого є Реєстр самозайнятих осіб. Окрім зазначених реєстрів, існують інші, що уособлюють результат здійснення спеціального податкового обліку.

**Розділ 2. «Загальний податковий облік зобов'язаних осіб»** складається з двох підрозділів. У підрозділі 2.1. «Правове регулювання загального податкового обліку фізичних осіб» зазначається, що фізична особа – платник податків як резидент, так і нерезидент, для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру, зобов'язана особисто або через законного представника чи уповноважену особу подати відповідному контролюючому органу облікову картку фізичної особи - платника податків, яка є водночас заявою для реєстрації в Державному реєстрі, та пред'явити документ, що посвідчує особу.

Податковий облік, на нашу думку, виступає передумовою податкової правосуб'єктності фізичної особи, оскільки фактично особа не може сплатити відповідний податок без постановки її на податковий облік. У пункті 70.5 статті 70 Податкового кодексу України законодавець не ставить досягнення певного віку фізичної особи як умову для постановки на облік. Якщо особа має об'єкт оподаткування і обов'язок зі сплати податку (збору), вона є платником податку, однак, фактично реалізувати обов'язок зі сплати особа не може. Особа повинна бути в даному випадку зареєстрована у Державному реєстрі. Тобто, податковий облік виступає необхідною умовою податкової правосуб'єктності.

Зазначимо, що обліковим карткам фізичних осіб, які на момент набрання чинності Податковим кодексом України зареєстровані у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів, присвоюються номери, що відповідають ідентифікаційним номерам платників податків – фізичних осіб. Документи про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів, видані контролюючими органами у порядку, визначеному законодавством, що діяло до набрання чинності.

Торкаючись питання особливостей чинної регламентації податкового обліку фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, слід зупинитися на їх певних відмінностях. Так особа, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки, подає повідомлення фізичної особи, яка через свої релігійні переконання відмовляється від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків. Таке повідомлення реєструється у журналі обліку повідомлень осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків. Інформація у повідомленні майже відповідає інформації, яка міститься в обліковій картці. Однак, слід звернути увагу, що на відміну від облікової картки, повідомлення повинно бути подано особисто. Вбачається, що таке положення є дискримінаційним. Особи, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки не повинна подавати будь-які документи на підтвердження того, що її релігійні переконання забороняють отримання реєстраційного номера облікової картки.

*У підрозділі 2.2. «Загальний облік юридичних осіб: правова природа та засоби реалізації»* зазначається, що 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 контролюючих органах. Виходячи із цього, придбання особою цивільної та податкової правоздатності логічно розглядати як складові єдиного процесу, а не співвідносити їх як дві різні процедури, протиставляти їх.

Як і у випадку з податковим обліком фізичних осіб-підприємців, взяття на облік платників податків контролюючими органами здійснюється за принципом організаційної єдності реєстраційних процедур, що проводяться державними реєстраторами, та процедур узяття на облік платників податків, що забезпечуються контролюючими органами. Контролюючі органи здійснюють обмін відомостями (повідомленнями) про здійснення дій з державної реєстрації та взяття на облік (зняття з обліку) юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців у порядку

взаємодії із державними реєстраторами та Єдиним державним реєстром юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців.

Після взяття платника податків на облік за основним місцем обліку контролюючий орган формує довідку про взяття на облік платника податків. Форма довідки закріплена у додатку 2 до Порядку обліку платників податків і зборів Така довідка надсилається платнику податків наступного робочого дня з дня взяття на облік. За згодою платника податків не пізніше наступного робочого дня після взяття його на облік така довідка може бути видана платнику податків чи уповноваженій особі платника податків в контролюючому органі.

Так, видається незрозумілим чим відрізняється видача довідки про взяття на облік платнику податків та видача довідки уповноваженій особі. Нагадаємо, що довідка видається юридичній особі або відокремленому підрозділу юридичної особи. Як фізично можна видати довідку саме юридичній особі? Звичайно, що це буде певна фізична особа, що уповноважена представляти юридичну особу. Напевно, це результат застосування юридичної техніки при регламентації обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів і самозайнятих осіб, оскільки, пункт 6.7. Порядку обліку платників податків і зборів відсилає до пункту 3.10., що якраз і містить зазначене вище спірне формулювання.

**Розділ 3. «Спеціальний податковий облік платників податків та зборів»** складається з двох підрозділів. У підрозділі 3.1. «Правова природа спеціального обліку фізичних осіб – платників податків» зауважується, що до прийняття Податкового кодексу України, спеціальний облік фізичних осіб – платників податків складався із обліку фізичних осіб – підприємців і обліку самозайнятих осіб, які не є підприємцями, здійснюють незалежну професійну діяльність та не є найманими особами у межах такої незалежної професійної діяльності. Процедура обліку зазначених осіб була врегульована Порядком обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів). Зазначимо, що процедура обліку самозайнятих осіб, які не є підприємцями, здійснюють незалежну професійну діяльність та не є найманими особами у межах такої незалежної професійної діяльності відповідала процедурі обліку фізичних осіб - підприємців, з урахуванням особливостей, що встановлені підпунктом 5.9 пункту 5 Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів). З метою забезпечення єдиного обліку самозайнятих осіб в рамках Державного реєстру існував Реєстр фізичних осіб – платників податків самозайнятих осіб. Податковий кодекс України у статті 65, в цілому зберіг закладену логіку регламентації процедури спеціального обліку фізичних осіб – платників податків, змінивши при цьому назву Реєстру фізичних осіб – платників податків самозайнятих осіб в Реєстр самозайнятих осіб.

Зазначимо, що пункт 65.2 статті 65 Податкового кодексу України передбачає, що облік самозайнятих осіб здійснюється шляхом внесення до Державного реєстру фізичних осіб –

платників податків (далі – Державний реєстр) записів про державну реєстрацію або припинення підприємницької діяльності, незалежної професійної діяльності, перереєстрацію, постановку на облік, зняття з обліку, внесення змін стосовно самозайнятої особи, а також вчинення інших дій, які передбачені Порядком обліку платників податків, зборів. Однак це не зовсім відповідає дійсності, оскільки відомості вносяться до Реєстру самозайнятих осіб, що є частиною Державного реєстру.

Дещо незрозумілим видається співвідношення податкового обліку і реєстрації самозайнятої особи. Виходячи із закріпленої у Податковому кодексі України норми статті 65, податковий облік самозайнятих осіб збігається з реєстрацією. Але норма також відсилає до Порядку обліку платників податків і зборів, який регламентує процедури, пов'язані з обліком платника, але не пов'язані з його реєстрацією. Співвідношення податкового обліку самозайнятої особи і реєстрації самозайнятих осіб не є виключенням із загального правила. Реєстраційні процедури по відношенню до облікових виконують допоміжну функцію. Такий висновок цілком органічно пояснює і назву статті 65 Податкового кодексу України, так і окремі пункти зазначеної статті, які передбачають подання відповідної заяви та документів до контролюючого органу. Облік не обмежується внесенням відомостей у Державний реєстр, тому і не може з ним збігатися.

У підрозділі 3.2. «Спеціальний податковий облік юридичних осіб» зазначено, що відповідно до пункту 64.7. статті 64 Податкового кодексу України центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики визначає порядок обліку платників податків в контролюючих органах та порядок формування Реєстру великих платників податків на відповідний рік. Такими порядками є Порядок обліку платників податків і зборів та Порядок формування Реєстру великих платників податків.

Зазначимо, що співвідношення податкового обліку і реєстрації щодо великих платників податків істотно відрізняється. Включення до Реєстру великих платників податків на відповідний рік фактично виступає юридичним фактом для податкового обліку у спеціалізованому контролюючому органі, що здійснює податкове супроводження великих платників податків.

Відповідно до підпункту 14.1.24. пункту 14.1. статті 14 Податкового кодексу України великим платником податків є юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються контролюючими органами, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень.

Податковий облік неприбуткових підприємств, установ і організацій, порівняно із загальним податковим обліком платників – юридичних осіб, має певні особливості. Слід зауважити, що нормативною базою для податкового обліку неприбуткових організацій є Положення про Реєстр

неприбуткових установ та організацій. До 1 квітня 2011 року діяло Положення про Реєстр неприбуткових організацій та установ.

Говорячи про неприбуткові підприємства, установи та організації, ми безумовно, звертаємося до таких категорій як прибуток і дохід та їх співвідношення. Доходом є загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами (підпункт 14.1.56. пункту 14.1. статті 14 Податкового кодексу України). Дохід як вид об'єкту оподаткування характерний як для оподаткування фізичних, так і юридичних осіб.

**Розділ 4. Податковий облік платників із змішаним суб'єктним складом** складається з двох підрозділів. У підрозділі 4.1. «Податковий облік платників податку на додану вартість» зауважується, що цікавим видається облік платників податків на додану вартість. Для реєстрації платником податку на додану вартість особа подає заяву, видається свідоцтво тощо. Отже, облік платника не обмежується реєстрацією і реєстраційними процедурами.

Вважаємо за доцільне більш детально зупинитися на розгляді податкового обліку платників податку на додану вартість, оскільки, збільшилася кількість випадків відмови у реєстрації. Серед підстав для такої відмови можна виділити як формальні, так і матеріальні. До матеріальних слід віднести різне тлумачення законодавчих норм контролюючими органами і особами, які повинні чи бажають зареєструватися платниками податку на додану вартість. До формальних слід віднести незначні помарки у реєстраційній заяві, наприклад, нерозбірливе заповнення.

Для реєстрації платником податку на додану вартість особа повинна вже перебувати на загальному обліку в контролюючому органі за місцезнаходженням або місцем проживання відповідно. Реєстрація особи платником податку на додану вартість може бути як добровільною, так і обов'язковою. Так, відповідно до статті 181 Податкового кодексу України у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів (робіт, послуг), що підлягають оподаткуванню податком на додану вартість, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300 000 гривень (без урахування самого податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання). Виключення становлять особи, які є платником єдиного податку.

У підрозділі 4.2. «Правове регулювання обліку платників страхових внесків» йдеться, про те що податковий облік фізичних і юридичних осіб як спеціальних суб'єктів облікових правовідносин стосується їх як платників страхових внесків. Відповідно до статті 1 Закону

України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» страхові внески – кошти відрахувань на соціальне страхування, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, сплачені (які підлягають сплаті) згідно із законодавством, що діяло раніше; надходження від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що спрямовуються на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Визначення поняття «страхові внески» сформульовано таким чином, що з нього неможна зрозуміти, чи відноситься фраза «сплачені (які підлягають сплаті) згідно із законодавством, що діяло раніше» до збору на обов'язкове державне пенсійне страхування. Діалектичний аналіз визначення поняття «страхові внески» приводить до висновку, що так.

У свою чергу, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування це консолідований страховий внесок на пенсійне страхування, страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням, медичне страхування, страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, страхування на випадок безробіття, який в обов'язковому порядку сплачується страхувальниками з метою забезпечення реалізації прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за соціальним страхуванням. Внески на пенсійне страхування не входять до складу податків та інших обов'язкових платежів. На них не поширюється дія податкового законодавства України. Страхові внески нараховуються незалежно від джерел їх фінансування, а також незалежно від того, чи були ці суми фактично виплачені після їх нарахування до виплати. Отже, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування не входить до податкової системи України, а є консолідованим страховим внеском.

## **ВИСНОВКИ**

У дисертаційному дослідженні наведено теоретичне узагальнення та запропоновано розв'язання наукового завдання, що полягало у науково-теоретичній розробці питань щодо правового регулювання обліку платників податків в Україні та виробленні пропозицій щодо удосконалення податкового законодавства України.

На підставі проведеного дослідження зроблено такі основні висновки:

1. Виходячи із статті 67 Основного Закону, крім податків та зборів ніяких інших платежів, які мали б цю правову природу, Конституцією не передбачено. Позитивним у цьому сенсі виглядає зникнення конструкції обов'язкових платежів, яка використовувалася Законом України «Про систему оподаткування». Утім законодавець у Податковому кодексі так і не зміг подолати

певного протиріччя. Поняття збору використовується як родова конструкція до плати та внеску. Дуже суперечлива та штучна позиція.

2. Стаття 67 Конституції України закріпила базове положення, яке деталізується (розкривається) в податковому законодавстві і полягає, в тому числі, у визначенні забезпечувального механізму для реалізації конституційного обов'язку зі сплати податків і зборів. Тому і не є дивним, що закріплення дістав саме обов'язок зі сплати податків і зборів, оскільки, є основним для забезпечення акумуляції коштів у публічні фонди, які необхідні для задоволення публічних потреб. Податки покликані, в першу чергу, виконувати фіскальну функцію – наповнити бюджет, а вже потім регулюючу, контрольну та інші.

3. Термін «податкове зобов'язання» має закріплення в Податковому кодексі і визначається як сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством, правильним вбачається і використання терміну «податкове зобов'язання».

4. Податковий обов'язок не обмежений рамками лише сплати належних сум податків і зборів. Він охоплює значно ширше коло відносин. Сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому значенні. Однак, тільки у разі реалізації всього комплексу елементів податкового обов'язку платник зможе виконати свій конституційний обов'язок зі сплати податків і зборів.

5. Заперечувати проти того, що податковий облік платника це діяльність контролюючих органів не має сенсу. Разом з тим, для постановки платника на облік необхідні підстави, серед яких і заява особи, що бажає або зобов'язана стати на облік. Отже, і платник повинен зробити певні активні дії для взяття його на облік. Більш того, на особу, що вже отримала статус платника, покладено обов'язок надавати відомості про зміну облікових даних.

6. Відсутність дієвого механізму податкового обліку призведе до зниження надходжень до публічних фондів. Вважаємо за можливе говорити про підготовчу мету податкового обліку для виконання обов'язку щодо сплати податків (зборів) та складення і подання податкової звітності.

7. Законодавець дав ясно зрозуміти з якою метою ведеться облік платників – для здійснення податкового контролю. Говорячи про податковий контроль не слід забувати, що він виходить з фінансового контролю і має всі ознаки останнього. Різняться лише більш вузьким предметом регулювання.

8. Реалізація податкового обліку платників податків передбачає наявність декількох стадій або етапів, що об'єднують вчинення різних процесуальних дій. Умовно увесь процес обліку платників податків можна розділити на три частини (стадії): взяття на облік платника податків в



контролюючих органах; зміна облікових даних платника податків (уточнення і коригування відомостей про платника); зняття з обліку платників податків в контролюючих органах.

9. Про контрольну спрямованість обліку платників податків може свідчити, зокрема, той факт, що фінансові установи відкривають рахунки платникам податків і зборів (обов'язкових платежів) лише за умови пред'явлення ними документа, що підтверджує взяття їх на облік в контролюючому органі.

10. Наявність статусу платника податків або об'єкта оподаткування є підставою для проведення уповноваженими органами контрольних заходів і, як наслідок, застосування санкцій до порушника встановленого режиму оподаткування.

11. Новелою податкового законодавства при регулюванні податкового обліку платників податків є розмежування двох типів обліку – за «основним» та «неосновним» місцем обліку. Така диференціація властива обліку всіх платників податків. Місцем обліку платників податків є відповідний контролюючий орган за місцем проживання фізичної особи чи місцезнаходженням юридичної особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ

1. Калиновская Л.В. Регулирование учета в финансовом праве: к вопросу об отраслевом и институциональном подходе / Л.В. Калиновская // Право та державне управління. Збірник наукових праць, Запоріжжя: вип. 2 - 2011. – С. 48-52.

2. Калиновская Л.В. Правовая природа налогового учета / Л.В.Калиновская // Право і суспільство. - Науковий журнал. 2011. - № 3. – С. 153-156.

3. Калиновская Л.В. Зарубежный опыт учетного регулирования финансовой деятельности / Л.В.Калиновская // Форум права . – 2011. - № 2. – С. 711-714 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2011-2/11klvrfd.pdf>.

4. Калиновська Л.В. Щодо податкового обліку платників податку на додану вартість / Л.В. Калиновська // Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія : Право. – Запоріжжя : Видавництво Класичного приватного університету. – 2013. – №1 (39). – С. 88-91.

5. Калиновська Л.В. До питання про спеціальний облік платників податків та зборів / Л.В. Калиновська // Фінансове право – 2013. - № 1 – С. 14-16.

6. Калиновська Л.В. До питання про реєстрифізичних осіб-платників податків / Л.В. Калиновська // Правова держава: сьогодення і перспективи. Збірник матеріалів Міжнародної

науково-практичної конференції студентів і молодих вчених (29 березня 2008 року, м. Суми). – Сумська філія Харківського національного університету внутрішніх справ. – Суми: Видавництво «Слобожанщина», 2008. - С. 183-186.

7. Калиновська Л.В. Реєстраційні обов'язки платників податків при сплаті податків в Україні та за її межами (У контексті входження до СОТ) / Л.В. Калиновська // Проблеми державно-правового розвитку в умовах європейської інтеграції і глобалізації: Матеріали між нар. наук. семінару, м. Харків, 16 трав. 2008 р. Редкол.: Ю.П. Битяк, І.В. Яковюк, Г.В. Чапала. – Х.: Право, 2008. - С. 152-154.

8. Калиновська Л.В. Учет налогоплательщиков в системе учетных обязанностей участников налоговых правоотношений / Л.В. Калиновская // Финансовая система России: опыт и перспективы правового регулирования: материалы междунар. науч.-практ. конф., Красноярск, 4-5 сентября 2008 г. / Сиб. федер. ун-т, юрид. ин-т. – Красноярск: ИПК СФУ, 2008. - С. 122-127.

9. Калиновская Л.В. Учет налогоплательщиков при исполнении обязанностей по формированию доходных частей бюджетов / Л.В. Калиновская // The role and importance of supervision in increasing of transparency and fight against corruption (international scientific-practical conference). Vaku, September 18-19, 2008. - С. 241-243.

10. Калиновская Л.В. Правовая природа реестров физических лиц – налогоплательщиков / Л.В. Калиновская // Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации: материалы междунар. науч.-практ. конф, г. Харьков, 15-16 апреля 2010 г. / Редкол.: В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. – Харьков, 2010. – С. 65-66.

## АНОТАЦІЯ

**Калиновська Л.В. Правове регулювання обліку платників податків в Україні.** – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого», Міністерство освіти і науки України. – Харків, 2013.

У роботі увага приділяється аналізу сутності, поняттю та змісту податкового обов'язку, його складових. І вже після цього, базуючись на вихідних положеннях податкового права, досліджується одна зі складових податкового обов'язку – податковий облік. Податковий обов'язок повинен розглядатися з урахуванням усіх елементів, що його складають. З наведеного вбачається,

що податковий облік є складовою, невід'ємною частиною податкового обов'язку або елементом системи податкових обов'язків. Кожен з елементів податкового обов'язку може бути деталізований в залежності від певних критеріїв.

Визначено податковий облік – як урегульовану нормами податкового права діяльність уповноважених та зобов'язаних суб'єктів (учасників) податкових правовідносин, що покликана забезпечити виконання обов'язку зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), складення податкової звітності, проведення заходів контролю за дотриманням податкового законодавства в частині правильного нарахування, своєчасної та повної сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а також здійснення контролю за дотриманням іншого законодавства, нарахування фінансових санкцій та визначення податкових зобов'язань платників податків контролюючим органом.

З'ясовується правова природа податкового обліку та окрему увагу приділено загальному податковому обліку зобов'язаних осіб, спеціальному податковому обліку платників податків та зборів, податковому обліку платників із змішаним суб'єктним складом.

*Ключові слова:* податок, податкові правовідносини, суб'єкти податкових правовідносин, платник податків, податковий обов'язок, податковий облік.

## АННОТАЦІЯ

**Калиновская Л.В. Правовое регулирование учета налогоплательщиков в Украине.** – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 - административное право и процесс, финансовое право, информационное право. - Национальный университет «Юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого», Министерство образования и науки Украины. - Харьков, 2013.

В работе уделяется внимание анализу сущности, понятию и содержанию налоговой обязанности, ее составляющим. Основываясь на исходных положениях налогового права, исследуется одна из составляющих налоговой обязанности - налоговый учет. Налоговая обязанность должна рассматриваться с учетом всех составляющих элементов. Из сказанного следует, что налоговый учет является составной, неотъемлемой частью налоговой обязанности или элементом системы налоговых обязанностей. Каждый из элементов налоговой обязанности может быть детализирован в зависимости от определенных критериев.

Как составная часть налоговой обязанности, налоговый учет является предварительной стадией, базисом для исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Для того чтобы государство получило уплаченную сумму налога в полном объеме, лицо должно знать, что на него возложена такая обязанность, то есть оно определено как плательщик и могло рассчитать сумму налога правильно. Налоговый учет необходимо рассматривать как определенную подготовительную стадию, которая формирует предпосылки для возникновения обязанности по уплате налогов.

Дано определение налогового учета, как урегулированную нормами налогового права деятельность уполномоченных и обязанных субъектов (участников) налоговых правоотношений, призванной обеспечить выполнение обязанности по уплате налогов, сборов (обязательных платежей), составление налоговой отчетности, проведение мер контроля за соблюдением налогового законодательства в части правильного начисления, своевременности и полноты уплаты налогов, сборов (обязательных платежей), а также осуществление контроля за соблюдением иного законодательства, начисления финансовых санкций и определения налоговых обязательств налогоплательщиков контролирующим органом.

Отмечается, что следует выделять два самостоятельных вида учета в налоговом праве: учет объектов налогообложения и учет налогоплательщиков. К первой разновидности учета можно отнести обязанность плательщика вести учет объектов налогообложения.

Деятельность по ведению учета объектов налогообложения является исключительной обязанностью плательщика, выполнение которой может требовать уполномоченный орган. В свою очередь, учет налогоплательщиков это случай, когда обязанность совершения юридических действий возложена как на уполномоченный орган, так и на обязанного субъекта налоговых правоотношений.

Выясняется правовая природа налогового учета и особое внимание уделено общему налоговому учету обязанных лиц, специальному налоговому учету плательщиков налогов и сборов, налоговому учету плательщиков со смешанным субъектным составом.

**Ключевые слова:** налог, налоговые правоотношения, субъекты налоговых правоотношений, налогоплательщик, налоговый долг, налоговый учет.

## SUMMARY

**Kalynovska L. V. Legal Regulation of Taxpayers' Registration in Ukraine. – The manuscript.**

Thesis for the degree of candidate of legal sciences, specialty: 12.00.07 - Administrative Law and Procedure, Financial Law, Information Law. – National University “Yaroslav the Wise Law Academy of Ukraine”, Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kharkiv, 2013.

The paper focuses on analysis of the nature, content and concept of tax obligation and its components. Using general legal positions of Tax Law, one of the components of tax obligation – tax registration – is examined. Tax obligation should be considered as a union of all elements that it is composed of. From everything mentioned above, it appears that tax registration is an integral, essential part of the tax obligation or an element of tax obligations system. Each element of the tax obligation can be detailed according to specific criteria.

Tax Registration is defined as activity, regulated by tax law norms, of authorized and obligated subjects (parties) of tax relations, that aims to enforce the obligation to pay taxes and duties (mandatory payments), executing of tax control of compliance with tax legislation regarding proper calculation, timeliness and completeness of taxes and duties (mandatory payments) as well as monitoring of compliance with other legislation, charging of fines and determination of tax liability by tax authorities.

Legal nature of tax registration is reviled. Particular attention is paid to general tax registration of levied persons, special tax registration of taxpayers and payers of fees, tax registration of taxpayers with mixed subject composition.

**Keywords:** *tax, tax legal relations, subjects of tax legal relations, taxpayer, tax obligation, tax registration.*

**Відповідальний за випуск:**

кандидат юридичних наук, доцент Кобильнік Д. А.

Підписано до друку 11.10.2013 Формат 60x90/16.

Папір офсетний. Віддруковано на ризографі.

Умовн. друк. арк. 0,7. Облік.-вид. арк. 0,9.

Тираж 100 прим. Зам № 812

Друкарня

Національного університету «Юридична академія України

імені Ярослава Мудрого»

61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77