

## РЕЖИМИ ПРОЦЕСУАЛЬНИХ ПРОЦЕДУР ПОДАТКОВОЇ РЕЄСТРАЦІЇ ТА ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ

### MODES OF JUDICIAL PROCEDURES OF TAX REGISTRATION AND ACCOUNT OF PAYERS

Сарана С.В.,

*кандидат юридичних наук, доцент, докторант кафедри управління, адміністративного права і процесу та адміністративної діяльності Національного університету державної податкової служби України*

У статті розглянуто процедури податкової реєстрації та податкового обліку в якості складових процесуально-процедурного податкового режиму. Запропоноване авторське бачення співвідношення податкової реєстрації та податкового обліку, місця цих процедур у процесуальних податкових режимах та їх внутрішнього складу.

**Ключові слова:** податковий режим, процесуально-процедурний податковий режим, процесуальний режим податкової реєстрації, процесуальний режим податкового обліку.

В статье рассмотрены процедуры налоговой регистрации и налогового учета в качестве составляющих процессуально-процедурного налогового режима. Предложено авторское видение соотношения налоговой регистрации и налогового учета, места этих процедур в процессуальных налоговых режимах и их внутреннего состава.

**Ключевые слова:** налоговый режим, процессуально-процедурный налоговый режим, процессуальный режим налоговой регистрации, процессуальный режим налогового учета.

In the article procedures of tax registration and fiscal accounting are considered in quality constituents judicially procedural tax mode. Author vision of correlation of tax registration and fiscal accounting, place of these procedures, is offered in the judicial tax modes and them internal composition.

**Key words:** tax mode, judicially-procedural tax mode, judicial mode of tax registration, judicial mode of the fiscal accounting.

**Постановка проблеми.** Податкова реєстрація та облік платників податків є важливою складовою діяльності податкових органів та невід'ємним елементом механізму оподаткування. Адже без них неможливо не лише визначити наявність платників та забезпечити ними сплату податків, зборів, платежів, а і відслідкувати відповідні зміни у їх статусі, об'єктах оподаткування, що їм належать, та визначити суми податкових зобов'язань, які платники зобов'язані сплатити до бюджетів усіх рівнів.

Разом з цим ці складові включають в себе визначенні законодавством процедури, що носять або загальний характер, або стосуються конкретних податкових платежів. Кожна з процедур має власний режим, що визначає вимоги до її виконання, які загалом мають об'єднуватися у режими податкової реєстрації та податкового обліку, що виступають складовою частиною процесуально-процедурного податкового режиму в цілому та загального процесуально-процедурного податкового режиму зокрема.

**Стан дослідження.** Питань правового регулювання податкової реєстрації та податкового обліку торкалися у своїх працях цілий ряд вчених, проте такий їх аспект, як режим цих процедур у контексті податкового процесу, розглядали лише такі науковці, як Ю.В. Боднарук., Л.М. Касьяненко, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, О.М. Мінаєва та деякі інші. Проте на сьогодні комплексне дослідження цього питання проводилося лише І.Є. Криницьким у контексті процесуального режиму загалом і на основі ще попередньої законодавчої бази з питань

оподаткування, яка діяла до прийняття Податкового кодексу України.

Враховуючи вказане, режими процедур податкового обліку та податкової реєстрації потребують додаткового дослідження з урахуванням сучасних законодавчих реалій та досягнень податкової науки. А метою статті є аналіз наукових праць та норм податкового законодавства на предмет визначення режиму процедур податкового обліку та податкової реєстрації з огляду на сучасні правові реалії регулювання процесуальних податкових правовідносин.

**Виклад основного матеріалу.** Податкова реєстрація та податковий облік є законодавчо закріплені обов'язками платника податку, які він повинен здійснювати з урахуванням встановлених вимог. При цьому виникає цілком закономірне питання про співвідношення обліку та реєстрації між собою, що безпосередньо впливає і на режими цих процесуальних податкових процедур.

Так, платник податку відповідно до норм Податкового кодексу України (далі – ПК України) наділений цілим рядом податкових обов'язків, які конкретизовані у ст. 16 цього кодифікованого законодавчого акту [1]. Податковий обов'язок охоплює сукупність безумовних та односторонніх обов'язків платників податків, які формуються шляхом об'єднання владних велінь держави й регулюються імперативними методами [2, с. 376]. Загалом, податковим є обов'язок платників податків, який становить сукупність видових обов'язків з податкового обліку, сплати податків і зборів, податкової звітності і реалізується через

безумовне виконання ними державних владних приписів [3, с. 26].

Подібно до вказаного характеризує податковий обов'язок і А.О. Храбров, який зазначає, що ним є передбачений спеціальними законами обов'язок платників податків з дотримання відповідного законодавства, що передбачає ведення податкового обліку, сплату та звітність [4, с. 16]. Статтею 36 ПК України закріплюється, що податковий обов'язок у широкому значенні включає: 1) обов'язок з ведення податкового обліку; 2) обов'язок щодо сплати податків і зборів; 3) обов'язок з податкової звітності [5, с. 87]. До груп обов'язків платників податків, відповідно до ст. 16 ПК України, належить і такий обов'язок, як стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України [1].

Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

У той же час у податковому законодавстві не розкривається поняття податкової реєстрації, яке проте використовуються доволі часто. Так пунктом 63.3 ст. 63 ПК України передбачається, що з метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання 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) [1]. Як з цього приводу вказує М.М. Чинчин, при реалізації обов'язку з податкового обліку платниками органи державної податкової служби: а) виконують свій обов'язок із реєстрації та ведення обліку платників податків, формують і ведуть Державний реєстр фізичних осіб – платників податків, Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб та інші реєстри; б) здійснюють облік об'єктів оподаткування шляхом самостійного визначення грошового зобов'язання платника податків контролюючим органом через причини, не пов'язані з порушеннями податкового законодавства (наприклад, обчислення суми земельного податку для платників – фізичних осіб здійснюється органами державної податкової служби, які подають платникові податкове повідомлення-рішення про внесення податку) [6, с. 27].

Згідно з пунктом 63.5 ст. 65 ПК України всі фізичні особи – платники податків та зборів реєструються у контролюючих органах шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків у порядку, визначеному Податковим кодексом. У той же час фізичні особи – підприємці та особи, які мають намір провадити незалежну професійну діяльність, підлягають взяттю на облік як самозайняті особи у контролюю-

ючих органах згідно з Податковим кодексом. Отже, реєстрація передбачає внесення відомостей про платників до відповідних реєстрів, в той час як облік загалом охоплює ряд питань облікових елементів, а не лише фіксацію наявності платника (реєстрацію) як таку.

Як зазначає з приводу розмежування обліку та реєстрації І.Є Криницький, що здійснюючи спробу їх виділення, очевидно, слід відштовхуватися від відмінності цілей і завдань, що стоять перед реєстрацією та обліком. Важливо також виявити специфічні якості, властиві цим податково-процесуальним провадженням. Він також вважає, що для виділення критеріїв розмежування реєстрації та обліку слід звернутися до проблеми їх співвідношення [7, с. 109]. Так, можна виділити кілька позицій з цього питання: 1) реєстрація є складовою податкового обліку; 2) облік є складовою податкової реєстрації; 3) податковий облік та податкова реєстрація є тотожними поняттями.

Враховуючи вказане, слід визначити ціль податкової реєстрації, що полягає у закріпленні статусу особи як платника податків на основі проведення реєстраційної процедури, в той час як облік охоплює більш широке коло питань. Облік можна розглядати у двох аспектах: у широкому і вузькому. Розгорнуте значення податкового обліку охоплює процес фіксації майна платника податків, вчинених ним господарських операцій та їх результатів. Податковий облік у широкому значенні означає практично будь-який облік, що здійснюється (у тому числі статистичний і бухгалтерський облік) з метою оподаткування. У цих умовах бухгалтерський облік використовується для обчислення суми податку і реалізує обліково-фінансову й обліково-податкову функції. Вузьке значення податкового обліку припускає використання спеціалізованої облікової системи, яка застосовується винятково з метою оподаткування, для визначення суми податку або збору [8, с. 9]. Відповідно, податкова реєстрація виступає основою для подальшого обліку платника, а сам облік охоплює цілий ряд інших питань, пов'язаних з оподаткуванням, які, проте, неможливі без податкової реєстрації.

І.Є Криницький з приводу співвідношення податкового обліку та податкової реєстрації вказує, що вони є незалежними, самостійними податково-процесуальними провадженнями, а основне призначення реєстрації – юридичне підтвердження, визнання державою специфічного правового стану суб'єкта або об'єкта (предмета) оподаткування. При цьому, на його думку, податкова реєстрація є винятковим підтвердженням (єдиним доказом) наявності цього особливого правового стану. З приводу обліку, то, як відмічає І.Є Криницький, він спрямований не тільки на узагальнення отриманих при реєстрації даних, створення та забезпечення належного функціонування інформаційної бази, внесення до неї необхідних змін та доповнень, але й охоплює процес фіксації вчинення платником податкових платежів господарських операцій і їх результатів [7, с. 110–111].

Погоджуючись з І.Є Криницьким з приводу того, що процедури обліку та реєстрації, є відмінними, хоча

і взаємно пов'язаними, слід зазначити, що реєстрація перш за все спрямована на фіксацію наявності платника як такого, а вже потім на основі такої фіксації відбувається надання йому відповідного правового статусу у вигляді платника податку загалом чи платника конкретного податку, збору, платежу. Так, особа може зареєструватися платником податків, проте не здійснюючи будь-якої діяльності, не проводити їх сплати і не приймати жодної участі у податковому процесі, тобто не реалізувати свій статус. В іншому випадку особа може здійснювати діяльність, всупереч законодавству, без жодної реєстрації, будучи, фактично, платником, але, у зв'язку з відсутністю реєстрації, не набуваючи відповідного статусу.

Далі на основі реєстрації може здійснюватися податковий облік, у результаті якого визначаються суми податкових зобов'язань платника, ведуться облікові операції та отримуються дані для подання податкової звітності.

Так, згідно з п. 31 розділу III Порядку обліку платників податків і зборів взяття на облік платників податків органами державної податкової служби здійснюється за принципом організаційної єдності реєстраційних процедур, що проводяться державними реєстраторами, та процедур узяття на облік платників податків, що забезпечуються органами державної податкової служби [9]. Також, згідно з п. 1.5. Розділу I цього Порядку стосовно кожного платника податків, взятого на облік в органі державної податкової служби, формується облікова справа, яка складається з реєстраційної та звітної частин. Реєстраційна частина облікової справи платника податків формується із документів, які надходять до органів державної податкової служби для взяття на облік платника податків, та доповнюється документами, які подаються платником податків або надходять стосовно платника податків від органів державної реєстрації, державної статистики, інших державних органів, у тому числі міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, та від установ банків до органів державної податкової служби в період діяльності платника податків та у зв'язку з його ліквідацією. А звітна частина облікової справи платника податків формується із податкових декларацій (звітів, розрахунків) та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, які подаються платником у період його діяльності.

У світлі вказаного реєстраційні та облікові процедури слід розглядати окремо, але у тісному взаємозв'язку між собою. При цьому такі процедури є складними та містять у собі цілий ряд інших процедур, що спрямовані на реєстрацію та облік платників залежно від їх специфіки та потреб сплати ними тих чи інших податкових платежів або звільнення від них. Так, у вузькому розумінні податкове адміністрування необхідно зводити виключно до адміністрування сплати податку – процедур зі сплати податків і зборів, оскільки саме на результат їх реалізації і націлений весь податковий механізм у державі – фактичне надходження коштів від сплати податків і зборів до бюджетів [6, с. 28]. До цього

прив'язані і процедури реєстрації та обліку, в складі яких виділяються загальні процедури та процедури для окремих платників. Останніми є платники, які мають статус відокремленого підрозділу іноземної компанії, діють відповідно до угод про розподіл продукції, договорів управління майном та договорів про спільну діяльність тощо. У результаті виникає питання про належність вказаних процедур до загального, особливого чи спеціального режиму, як це позиціонувалось у ході попередніх досліджень [10, с. 77; 11, с. 37].

З приводу цього слід зазначити, що якщо процедури реєстрації та обліку стосуються платників загалом і передбачені у загальних положеннях адміністрування, то вони належать до загального режиму. У той же час процедури, вміщені в окремих податкових платежах (єдиний, фіксований сільськогосподарський податок, податок на додану вартість тощо), та ті, які стосуються особливостей процесуально-процедурних відносин для окремих платників, є відповідно процедурами особливого та спеціального процесуально-процедурних податкових режимів. До останніх належать, зокрема, платники, що працюють згідно з угодами про розподіл продукції, неприбуткові підприємства, установи та організації, облік яких, порівняно із загальним податковим обліком платників-юридичних осіб, має певні особливості [12, с. 16], зумовлені їх правовим статусом.

Не можна заперечити того факту, що класифікація видів податково-правових процедур спирається на родові поняття правової процедури та розрізнення її видів [13, с. 31–32], а системи правових процедур фактично охоплюють усі відносини з моменту їх виникнення до припинення [14, с. 103]. Це чітко проглядається у процедурах реєстрації та обліку, що охоплюють етапи від самої реєстрації з подальшим обліком до її припинення. І всі ці процедури мають свої особливості, хоча при цьому є взаємно пов'язаними та підпорядкованими єдиній цілі – забезпечення обліку платників податків.

І кожна з вищевказаних процедур може бути розглянута як окремо, так і в комплексі з іншими, що дасть можливість створити цілісну картину процесуально-процедурного регулювання реєстрації та обліку платників.

**Висновки.** Враховуючи вказане, співвідношення між податковою реєстрацією та податковим обліком можна визначити у вигляді двох взаємопов'язаних податкових процедур, перша з яких становить основу для ведення іншої. При цьому облік діє вже на основі проведеної реєстраційної процедури і він покликаний не зафіксувати платника податку через реєстрацію, а визначити платника та обсяги його оподаткування.

Процедури податкових реєстрації та обліку, залежно від свого характеру, призначення та особливостей, можуть належати до загального, спеціального чи особливого процесуально-процедурних податкових режимів. А самі облік та реєстрація складаються з цілого ряду окремих процедур, що є взаємно пов'язаними, хоч і можуть мати відносно самостійний характер.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Т. 3 : Учение о налоге. – Х. : Легас : Право, 2005. – 600 с.
3. Кобильнік Д.А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Д.А. Кобильнік. – Х. : Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 2002. – 206 с.
4. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / А.О. Храбров. – Х. : Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 2004. – 197 с.
5. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / заг. ред. М.Я. Азарова. – Т. 1. – К. : Мін-во фінансів України, Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 665 с.
6. Чинчин М.М. Межі та стадії податкового адміністрування / М.М. Чинчин // Фінансове право. – 2013. – № 1(23). – С. 26–29.
7. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 / І.Є. Криницький. – К. : Нац. ун-т ім. Т.Г. Шевченка, 2010. – 433 с.
8. Мінаєва О.М. Правове регулювання податкового обліку в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О.М. Мінаєва. – Х., 2007. – 17 с.
9. Порядок обліку платників податків і зборів : Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588 // Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/53840.html>.
10. Сарана С.В. Стосовно питання складу процесуально-процедурного податкового режиму / С.В. Сарана // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція». – 2014. – № 10–2. – Т. 1. – С. 75–77.
11. Сарана С.В. Загальний процесуально-процедурний податковий режим: до питання поняття та складу / С.В. Сарана // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». – 2014. – Вип. 6.1. – Т. 3. – С. 34–38.
12. Калиновська Л.В. До питання про спеціальний облік платників податків і зборів / Л.В. Калиновська // Фінансове право. – 2013. – № 1(23). – С. 14–16.
13. Протасов В.Н. Основы общеправовой процессуальной теории / В.Н. Протасов. – М. : Юридическая литература, 1991. – 197 с.
14. Кучерявенко М.П. Податкові процедури : правова природа і класифікація : [монографія] / М.П. Кучерявенко – Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.