

**О. О. Головашевич,**

кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник Науково-дослідного інституту державного будівництва та місцевого самоврядування, Національна академія правових наук України

## ТРАНСФОРМАЦІЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ФІЗИЧНИХ ОСІБ-ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

*Статтю присвячено актуальним проблемам податкового обліку фізичних осіб-платників податків. Проведено аналіз механізму податкового обліку з урахуванням динамічного аспекту розвитку правового регулювання цієї конструкції. Окреслено сучасні напрями вдосконалення процедур обліку платників податків.*

*В статье освещены актуальные проблемы налогового учета физических лиц-налогоплательщиков. Осуществлен анализ механизма налогового учета, динамического аспекта развития правового регулирования этой конструкции. Очерчены современные направления по совершенствованию процедур учета налогоплательщиков.*

*The article is devoted to the topical issues of the fiscal accounting of physical persons – payers of taxes. The analysis of mechanism of the fiscal accounting is conducted taking into account the dynamic aspect of development of the legal adjusting of this construction. The modern directions of perfection of procedures of account of taxpayers are outlined.*

**Ключові слова:** Податковий кодекс України, податковий облік, фізична особа-платник податків.

Податковий облік виник як відповідне дослідження та констатація окремих показників, що характеризували об'єкт оподаткування. Лише у процесі подальшого розвитку правового регулювання публічних відносин облікові функції та підходи поширюються і на коло зобов'язаних осіб. Мабуть, у цьому є певний логічний сенс. На початку становлення податків як сталих, деталізованих конструкцій часто застосовувалися механізми, коли податковий обов'язок встановлювався стосовно групи платників (міста, селища), що була єдиним носієм податкового обов'язку. Яким чином здійснювалася внутрішня подальша індивідуалізація, з позиції владного суб'єкта було не так важливо. Саме тому облік спрямовувався на обрахування землі, будівель тощо [3]. Необхідність в обліку саме носіїв обов'язку виникає пізніше.

Уже в розвинених механізмах податкового обліку його реалізація припускає певну подвійність. У цих умовах реалії суспільних відносин передбачають облік як зобов'язаних осіб, так і об'єктів, що формують та визначають суми податків, які необхідно сплачувати. При цьому сучасний розвиток законодавчого регулювання процесів оподаткування передбачає таку конструкцію обліку, яка на

перше місце ставить облік саме зобов'язаних осіб, а вже потім облік об'єктів. На нашу думку, стосовно цього є декілька аргументів. По-перше, деталізація будь-яких аспектів оподаткування припускає першочергове визначення саме зобов'язаної особи, тобто особи, стосовно якої і спрямовуються всі імперативні веління. Саме тому сукупність реєстрів зобов'язаних осіб останнім часом досить швидко розвивається. По-друге, конституційна норма, що встановлює обов'язок зі сплати податків, спрямовується кожному, а хто є цим кожним – і визначає облік платників податків. По-третє, Податковим кодексом спочатку регулюються особливості обліку платників податків і зборів, а вже потім серед усіх обов'язків платників податків і зборів виокремлюється обов'язок із ведення бухгалтерського обліку, складання звітності про фінансово-господарську діяльність.

Податковий кодекс України передбачає обов'язок з обліку всіх платників податків [4]. Така конструкція впливає з положення ст. 67 Конституції України, відповідно до якої кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1]. На практиці конструкція обліку поділяється на облік фізичних осіб та облік



юридичних осіб, що суттєво різняться між собою. Для фізичних осіб упроваджено механізм їх обліку через присвоєння індивідуальних податкових номерів. Уведення індивідуальних податкових номерів для фізичних осіб в Україні почалося у 1994 році у зв'язку із прийняттям Закону України „Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів” [7]. Державним реєстром фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів є автоматизований банк даних, метою створення якого є забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі до бюджетів та внески до державних цільових фондів.

Присвоєння кожній фізичній особі індивідуального номера викликало ряд заперечень з боку релігійних організацій, результатом чого стало запровадження механізму обліку платників податків без присвоєння їм індивідуального податкового номера. Для цієї категорії осіб зберігаються раніше встановлені форми обліку платників податків та інших обов'язкових платежів. Обліковуються вони як платники податків та інших обов'язкових платежів за серією та номером паспорта, у якому робиться відмітка про наявність у них права здійснювати будь-які платежі без ідентифікаційного номера [7].

На наш погляд, облік фізичних осіб-платників податків без ідентифікаційного номера характеризується певною гнучкістю, можливістю зробити відмітку про відсутність індивідуального податкового номера як при отриманні паспорта вперше, так і за його наявності. Більше того, особа, яка через свої релігійні або інші переконання офіційно відмовилася від ідентифікаційного номера, а через деякий час змінила свої переконання і бажає отримати ідентифікаційний номер, може подати до органу державної податкової служби за своїм місцем реєстрації паспорт громадянина України, в якому наявна відмітка, та заяву в довільній формі з викладенням свого прохання надати їй ідентифікаційний номер та анулювати попередньо внесену відмітку [6].

Автоматизовану інформаційну систему з контролю за сплатою фізичними особами податків та інших обов'язкових платежів Державна податкова адміністрація України впровадила в 1997 році, коли був фактично створений державний реєстр фізичних осіб-платників податків. Нині ідентифікаційний номер є обов'язковим для використання підприємствами, установами, організаціями всіх форм власності, включаючи установи Національного банку України, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи. Він застосовується при виплаті доходів, з яких утримуються податки та інші обов'язкові платежі, укладенні цивільно-правових угод, предметом яких є об'єкти оподаткування та щодо яких виникають обов'язки сплати відповідних платежів, відкриття рахунків в установах банків та здійснення багатьох інших операцій.

Зауважимо, що механізм присвоєння індивідуального номера з метою податкового обліку успішно діє практично в усіх розвинених країнах.

Статтею 516 Основ світового податкового кодексу визначається, що кожний платник податків і кожна особа, яка здійснює платежі, що підлягають оподаткуванню відповідно до цього Кодексу, повинні мати номер для забезпечення належної ідентифікації платника податків або такої особи. Ідентифікаційний номер платника податку є єдиним для всіх податків і використовується як з метою оподаткування, так і для митних цілей. Ідентифікаційний номер особи вказується в декларації та інших документах, які необхідно подавати відповідно до податкового законодавства.

На сьогодні облік платників податків у податкових органах здійснюється за податковими номерами. Варто звернути увагу на те, що у проекті Податкового кодексу, підготовленому до першого читання, був відсутній механізм обліку фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків. Індивідуальний податковий номер фізичної особи у зашифрованому вигляді містить такі відомості про платника податків: дату народження, порядковий номер при реєстрації громадянина і його стать. Перші п'ять цифр ідентифікаційного номера містять відомості про дату народження. При цьому застосовується підхід, поширений у сфері інформаційних технологій і програмування. Ці цифри позначають собою кількість днів, що пройшли з 1 січня 1900 року до дня народження платника податків. Статеву належність зашифрована в податковому номері дуже просто: якщо дев'ята цифра коду парна, то платник податків – жінка, якщо непарна – чоловік. Нарешті, остання, десята цифра ідентифікаційного коду є „контрольною сумою” і служить для захисту від випадкових помилок. Вона визначається за досить складним математичним алгоритмом, який застосовується до всіх інших цифр у податковому номері. Передбачається і облік за паспортними даними для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті.

Податковим кодексом України визначаються два типи обліку платників податків в органах державної податкової служби – основне місце обліку (за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи), а також неосновне місце обліку (за місцем розташування їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які проводиться діяльність) [4]. Принципово важливим при цьому є чітка дефініція цих понять, визначення їх суттєвих рис, чого, на жаль, у чинній редакції Податкового кодексу не зроблено. На наш погляд, таке ставлення до понятійного апарату неминуче призведе до появи конфліктів платників податків із контролюючими органами.

З прийняттям Податкового кодексу України встановлено обов'язок щодо реєстрації самозайнятих осіб та осіб, які мають намір проводити неза-



лежну професійну діяльність. До цієї категорії належать платники податку, які є фізичною особою-підприємцем або проводять незалежну професійну діяльність за умови, що такі особи не є працівниками в межах підприємницької чи незалежної професійної діяльності (підп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 даного Кодексу). При цьому вкрай важливо визначитися із тим, кого відносити до фізичних осіб-підприємців, а кого – до осіб, що займаються незалежною професійною діяльністю. Чинна редакція Податкового кодексу не дає визначення поняття „фізична особа-підприємець”, не містить його і будь-який інший нормативний акт. Навіть Закон України „Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців”, яким встановлено порядок державної реєстрації всіх господарюючих суб’єктів, не містить визначення поняття „фізична особа-підприємець”, хоча й оперує ним [8].

На наш погляд, фізичні особи-підприємці поєднують у собі певні ознаки як фізичних, так і юридичних осіб. Реально це платники-фізичні особи, на яких відповідно до чинного законодавства поширюється обов’язок щодо обов’язкової державної реєстрації. Це і не дивно, адже в Україні заборонено займатися підприємницькою діяльністю без належної реєстрації. Більше того, за провадження підприємницької діяльності без державної реєстрації передбачено кримінальну відповідальність відповідно до ст. 202 Кримінального кодексу України: „Здійснення без державної реєстрації, як суб’єкта підприємницької діяльності, діяльності, що містить ознаки підприємницької та яка підлягає ліцензуванню... карається штрафом від ста до двохсот п’ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на той самий строк” [2].

У цьому випадку обов’язково встановлюється факт зайняття господарською діяльністю, під якою, у свою чергу, розуміється діяльність суб’єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Господарська діяльність може здійснюватися і без мети одержання прибутку (некомерційна господарська діяльність). Підприємництвом визнається самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб’єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Для досягнення чіткої визначеності варто було закріпити у ст. 14 Податкового кодексу, що регламентує понятійний апарат, визначення фізичної особи-підприємця. На наш погляд, під цим поняттям потрібно розуміти фізичних осіб, що зареєстровані в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, отримали свідоцтво про державну реєстрацію встановленого зразка й мають право, відповідно до законодавства, на здійснення підприємницької діяльності.

Незалежна професійна діяльність пов’язана з участю фізичних осіб у науковій, літературній, ар-

тистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, так само як у діяльності лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінників, інженерів чи архітекторів, осіб, зайнятих релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що такі особи не є працівниками чи фізичною особою-підприємцем та використовують найману працю не більш як однієї фізичної особи.

Варто звернути увагу на відсутність механізму узгодження правового статусу осіб, що займаються незалежною професійною діяльністю, який вони мають до і після прийняття Податкового кодексу України. Ідеться про трансформацію правового статусу цієї категорії платників, що має відбуватися при набранні чинності цим Кодексом. Доцільним було б запровадити тимчасовий порядок реєстрації цих платників, який передбачав би їх реєстрацію не протягом 10 днів після набуття чинності Податковим кодексом, а протягом більш тривалого строку. Це дозволило б не допустити шквального напливу звернень платників до органів державної податкової служби з метою стати на облік.

Облік самозайнятих осіб передбачається здійснювати шляхом внесення до Державного реєстру фізичних осіб-платників податків записів про державну реєстрацію або припинення підприємницької діяльності, незалежної професійної діяльності, перереєстрацію, взяття на облік, зняття з обліку, внесення змін стосовно самозайнятої особи, а також вчинення інших дій, які передбачені Порядком обліку платників податків, зборів [5]. Цілком логічно, що такий облік буде здійснюватися органами державної податкової служби, оскільки саме вони наділені повноваженнями щодо формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб-платників податків. Швидше за все, облік буде реалізовано шляхом запровадження додаткових реквізитів у структурі запису Державного реєстру фізичних осіб-платників податків, які будуть свідчити про наявність того чи іншого статусу (наприклад, той або інший різновид незалежної професійної діяльності або самозайнятої особи, дата набуття відповідного статусу особою, яка займається такою діяльністю, тощо).

При реалізації процедур взяття на облік орган державної податкової служби може відмовити проводити запис про взяття фізичної особи на облік як самозайнятої. Це відбувається за наявності чітко визначених підстав, які встановлені у частинах третій та четвертій ст. 65 Податкового кодексу України. Одним із пунктів у цьому переліку, що дозволяє відмовити особі у взятті її на облік, є наявність обмежень на провадження незалежної професійної діяльності, встановленої законодавством. Наявність такого припису породжує як мінімум два питання – яким чином буде реалізовуватися цей механізм та чому на органи податкової служби покладено обов’язок із контролю за правильністю отримання документа на право зайняття незалежною професійною діяльністю. Зумовлюються вони тим, що відповідне посвідчення фізична особа отримує до того, як подає документи до податкових органів для



взяття її на облік.

Справа в тому, що документ, який посвідчує право займатися тим або іншим видом незалежної професійної діяльності, видається фізичній особі не органами податкової служби, а іншими органами, уповноваженими на такі дії. Більше того, існують окремі правила підготовки фахівців до певного різновиду діяльності, складання іспитів, видачі таких документів, а в певних випадках – і звітування самозайнятих осіб перед уповноваженими органами. Навряд чи доцільно, наприклад, наділяти податкові органи правом перевірки правильності отримання посвідчення адвоката або нотаріуса, або експерта з певної галузі. Такі дії співробітників податкових інспекцій або адміністрацій неодмінно будуть суперечити спеціальним законам з цих питань або навіть виходити за межі їх повноважень. На наш погляд, на практиці ця норма не може і не буде діяти.

Варто звернути увагу на закріплені порядок внесення до Державного реєстру запису про припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця чи незалежної професійної діяльності фізичної особи. Законодавець закріпив вісім випадків, за наявності яких вноситься цей запис, але лише по одному з них не визначено момент, з якого вважається, що особа припинила здійснювати підприємницьку або незалежну професійну діяльність, – смерть фізичної особи. Раніше Законом України „Про систему оподаткування” було закріплено положення, відповідно до якого обов’язок фізичної особи стосовно сплати податків і зборів припиняється у випадку її смерті [10]. Із прийняттям у 2004 році Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб” у випадку смерті платника податку на доходи фізичних осіб або визнання його судом померлим чи безвісно відсутнім податок за останній податковий період сплачувався з активів цього платника (нарахованих на його користь доходів) при відкритті спадщини [9]. Аналогічний підхід застосовано і у чинній редакції Податкового кодексу щодо обов’язку зі сплати податку. Але коли говорити про обов’язок щодо податкового обліку, то при цьому не вказується, з якого моменту особа підлягає зняттю з обліку в податкових органах. Ураховуючи зазначений вище підхід законодавця до вре-

гулювання порядку виконання обов’язку із сплати податків та зборів при смерті платника, логічно припустити, що обов’язок із податкового обліку має припинятися тільки після виконання обов’язку із сплати належних сум податків та зборів.

### Список використаної літератури

1. Конституція України : від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Кримінальний кодекс України : від 05.04.2001 р. № 2341-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25–26. – Ст. 131.
3. Кучерявенко М. П. Курс податкового права : у 6 т. Т. 1: Генезис податкового регулювання / Кучерявенко М. П. – Х. : Легас, 2002. – С. 126.
4. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
5. Порядок обліку платників податків і зборів : наказ Державної податкової адміністрації України : від 22.12.2010 р. № 979 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 56.
6. Порядок унесення відмітки до паспорта громадянина України щодо ідентифікаційного номера фізичної особи-платника податків та інших обов’язкових платежів : наказ Державної податкової адміністрації України та Міністерства внутрішніх справ України : від 19.10.2004 р. № 602/1226 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 42. – Ст. 2805.
7. Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов’язкових платежів : закон України : від 22.12.1994 р. № 320/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 2. – Ст. 10.
8. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців : закон України : від 15.05.2003 р. № 755-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 31–32. – Ст. 263.
9. Про податок з доходів фізичних осіб : закон України : від 22.05.2003 р. № 889-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
10. Про систему оподаткування : закон України : від 25.06.1991 р. № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

*Стаття надійшла до редакції 03.10.2011 р.*