

Посаднева О.М.

к.е.н., доцент,

*доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування,
Херсонський національний технічний університет*

Posadnieva Oksana

Kherson National Technical University

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8721-5124>

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ЯК ПРЕВЕНТИВНИЙ ЗАХІД ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

IMPROVEMENT OF TAX PAYERS ACCOUNTING AS A PREVENTIVE MEASURE TO INCREASE THE EFFECTIVENESS OF TAX CONTROL

Анотація. У роботі розглянуто механізми постановки на облік платників податків в Україні. Відзначено, що ведення якісного обліку платників податків є одним зі способів поліпшення результатів податкового контролю. Визначено, що облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення податковими органами контролю над правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотриманням податкового та іншого законодавства. Акцентовано увагу на тому, що облік в органах державної податкової служби зводиться винятково до дій податкових органів, однак не враховуються дії платників податків, які надають певні відомості для податкового обліку, їх відповідальність і сумлінність. Доведено, що лібералізація податкових відносин між платниками податків та податковими органами повинна враховувати необхідність забезпечення невідворотності відповідальності суб'єктів господарювання у разі порушення податкового законодавства.

Ключові слова: податковий контроль, облік платників податків, лібералізація, податковий номер, постановка на облік, основне місце обліку, податкова інформація.

Постановка проблеми. Останніми роками наша держава здебільшого орієнтується на досвід розвинених країн світу щодо побудови взаємовідносин платників податків

із контролюючими органами. Незважаючи на більший ступінь лібералізації податкових взаємин, практика країн із ринковою економікою свідчить про необхідність утручання фіскальних органів у діяльність суб'єктів господарювання і фізичних осіб у частині здійснення податкового контролю з метою запобігання ухиленню від сплати податків. Навіть у розвинених країнах, де верховенство права і приватної власності укорінювалися віками, існує значна можливість зростання ухилень від сплати податків за послаблення або неналежного здійснення заходів податкового контролю, оскільки небажання відчуження власних зароблених або отриманих доходів притаманне людській сутності.

Державний податковий контроль є основним елементом державного регулювання економіки у частині наповнення державної казни, а тому обов'язковою умовою ефективного функціонування всієї фінансової системи та економіки країни в цілому. Основною метою здійснення податкового контролю є забезпечення повного та своєчасного надходження доходів до бюджетів різних рівнів, а також сприяння реалізації податкової політики держави в процесі налагодження ринкових засад розвитку економіки. Від його

ефективності значною мірою залежать економічний добробут держави та її безпека.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми вдосконалення організації податкового контролю завжди перебували у центрі уваги вітчизняних та зарубіжних науковців і податківців. Зазначені проблеми досліджуються такими вітчизняними науковцями, як: І. Андрющенко, Ю. Васюк, Ю. Волошин, М. Мельник, І. Лещух, Л. Петрова, І. Солошкіна, Ф. Ткачик, І. Шавло, О. Шевчук та ін.

Серед зарубіжних учених питаннями оптимізації заходів податкового контролю займаються Fjord Kjaersgaard, A. Kayis-Kumar, T. Diniz Magalhães, R. García Antón та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на актуальність цього питання і наявність значної кількості досліджень, деякі аспекти податкового контролю є недостатньо висвітленими у сучасних наукових роботах. Зокрема, проблематика здійснення обліку платників податків як первинного етапу податкового контролю майже не розроблена з наукового та аналітичного погляду.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є висвітлення теоретичних та практичних засад вітчизняного досвіду обліку платників податків з урахуванням інтеграції України до європейського економічного простору та проголошеної лібералізації взаємовідносин контролюючих органів і платників податків.

Виклад основного матеріалу. Ведення обліку платників податків є першим етапом реалізації податкового контролю. Цей етап здійснюється з метою усунення можливості ухилення від сплати податків, оскільки однією із засад створення ефективної податкової системи в державі є невідворотність відповідальності суб'єктів господарювання у разі порушення податкового законодавства. Відповідно до ст. 67 Конституції України, усі особи повинні сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених Податковим кодексом України. При цьому не робиться поділ потенціальних платників податків на суб'єктів чи несуб'єктів господарювання.

Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення податко-

вими органами контролю над правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотриманням податкового та іншого законодавства, контроль над дотриманням якого покладено на податкові органи.

Принциповим для здійснення обліку платника податків є не тільки наявність у такого платника майна, що є об'єктом оподаткування, чи факту здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню, а й потенційна можливість появи у майбутньому зазначених об'єктів та, відповідно, виникнення обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

Узяття платника податків на облік у відповідному податковому органі є обов'язком, із чого випливає обов'язок платника повідомляти про всі об'єкти оподаткування шляхом їх декларування.

Облік платників податків спрямований на створення умов повного охоплення осіб, які мають об'єкти оподаткування чи здійснюють операції, що підлягають оподаткуванню. Порядок обліку платників податків в Україні має такий алгоритм (рис. 1).

Фізичні особи – платники податків обліковуються податковим органом у відповідному Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків (далі – ДРФО) [7]. Цей реєстр початково був сформований на основі запровадженого Законом України від 22 грудня 1994 р. № 320/94 [5] Державного реєстру фізичних осіб платників податків та інших обов'язкових платежів. Метою створення ДРФО, зокрема, є повний облік фізичних осіб, які сплачують податки та інші обов'язкові платежі.

Якщо фізична особа має об'єкти оподаткування, передбачені чинним законодавством, і зобов'язана сплачувати податки, збори (обов'язкові платежі), то її перше знайомство з податковим органом відбувається під час реєстрації у ДРФО. При цьому такій особі присвоюється реєстраційний номер облікової картки платника податків (податковий номер).

Державний реєстр фізичних осіб – платників податків – це автоматизований банк даних, створений для забезпечення податкового обліку фізичних осіб.

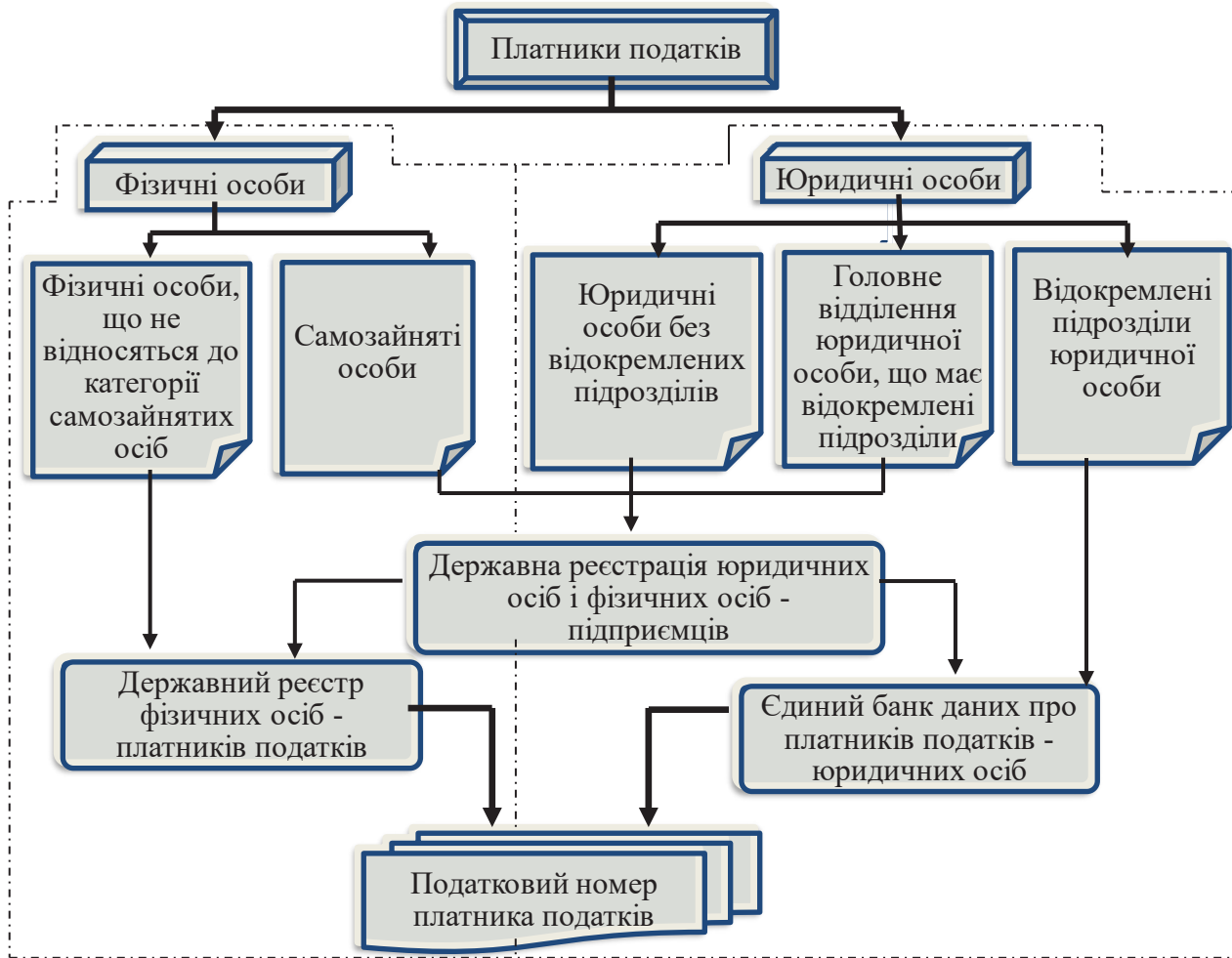


Рис. 1. Порядок обліку юридичних та фізичних осіб – платників податків

Джерело: складено автором на основі [4; 6]

Особливістю реєстрації в ДРФО є відсутність обмеження за віком, з якого дані про особу вносяться до відповідного банку даних. Це пояснюється тим, що цивільна правоздатність фізичної особи, тобто здатність особи мати цивільні права та обов'язки, виникає, як це передбачає ст. 25 Цивільного кодексу України, у момент її народження [9].

Податковий кодекс України також не передбачає подібних обмежень щодо оподаткування осіб, які мають певні об'єкти рухомого або нерухомого майна. Тобто фізична особа будь-якого віку (у т.ч. та, яка тільки народилася) може мати об'єкти, що підлягають оподаткуванню, а тому повинна бути включена до відповідного реєстру. Це повністю відповідає принципам оподаткування, прийнятим у державі, а саме принципу недискримінації. Так, наприклад, дитина, яка тільки народилася, може відразу, у порядку

спадкування, отримати нерухомість, що стає об'єктом оподаткування. Тому об'єктом обліку в ДРФО є фізична особа – платник податків будь-якого віку. Однак, як правило, запис у ДРФО та присвоєння фізичній особі податкового номеру відбувається у віці 14 років, після отримання такою особою паспорта громадянина України.

Виходячи з вищенаведеного, до 14-річного віку за наявності об'єктів оподаткування фізична особа стає на облік лише за умови сумлінного виконання батьками (опікунами) своїх громадянських обов'язків, що, на нашу думку, є широким полем для можливостей ухилення від оподаткування.

У деяких країнах, наприклад у Швеції, особа автоматично отримує цивільний реєстраційний номер від народження або імміграції в країну. Таким чином, громадянин Швеції не має потреби звертатися до

податкової служби, подавати заяви, очікувати на документ.

В Україні, на жаль, не вдалося врегулювати питання щодо автоматичного присвоєння реєстраційного номера облікової картки платника податків на підставі інформації Міністерства юстиції України про новонароджених [2].

Фізичні особи – підприємці обліковуються як самозайняті особи (ст. 65 ПКУ) [4]. Окрема категорія самозайнятих осіб – це фізичні особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, тобто діяльність, пов'язану з участю фізичних осіб у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності. До цієї діяльності відносять також діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів тощо. Особливістю взяття на податковий облік фізичної особи як самозайнятої (за умови провадження нею незалежної професійної діяльності) є те, що деякі такі особи у деяких випадках можуть бути підприємцями, але не мають право надавати роботу більше ніж чотирьом найманим працівникам. Якщо ж фізична особа є підприємцем і при цьому провадить незалежну професійну діяльність, то така особа обліковується у контролюючих органах як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності.

Про фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, відомості від державного реєстратора до органів податкової служби не надходять, оскільки вони не реєструють свою діяльність у державного реєстратора, отже, вся відповідальність щодо постановки на облік покладається на сумлінність такої фізичної особи.

Первинною умовою обліку платників податків – юридичних осіб є їх державна реєстрація, яка проводиться відповідно до Закону України від 15 травня 2003 р. № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» [6]. В основу Порядку обліку платників покладений принцип взаємодії податкових органів і державних реєстраторів.

Основним характерним елементом здійснення обліку платників податків в Україні є облік за місцезнаходженням чи проживанням відповідних осіб – це основне місце обліку. Якщо ж у платників податку є об'єкти оподаткування (доходи і майно) й об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, та вони здійснюють дії, у зв'язку з якими у них виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів (об'єкти оподаткування), то такий платник податку повинен також стати на облік у податковому органі за місцем виникнення або розташування зазначених об'єктів.

На відміну від України багато зарубіжних країн дотримуються такого принципу обліку платників податків: платник податків перебуває на обліку в податковій службі, а не в окремому органі податкової служби виконавчого рівня. Досвід понад 20 країн – членів ОЕСР свідчить про значні переваги від такого підходу до обліку як для платників податків, так і для податкової служби. Зокрема, платники податків можуть подавати заяви та податкову звітність, здійснювати звірку, отримувати різноманітні документи та консультації у будь-якому органі податкової служби виконавчого рівня або по телефону чи в електронному вигляді (у тому числі в режимі реального часу). Податкова служба отримує більше можливостей щодо контролю над дотриманням податкового законодавства платниками податків та щодо підвищення якості їх обслуговування [2].

Правдивість відомостей, поданих платниками податків, перевіряється податковим органом шляхом порівняння та зіставлення. Відповідальністю податкових органів є те, що вони забезпечують достовірність даних, поданих платниками податків. Це стосується як загальних даних про платників, так і платників окремих податків, відомості про яких містяться у відповідних реєстрах, що формуються та ведуться податковими органами.

Відповідні реєстри відомостей про платників податків використовуються з обмеженим режимом доступу до цих даних.

Зарубіжні країни, які мають єдиний державний інформаційний ресурс стосовно даних про громадян, нерезидентів, платників податків, об'єкти оподаткування тощо,

з доступом до нього в межах повноважень органів державної влади, прокуратури, місцевого самоврядування, правоохоронних органів, фізичних та юридичних осіб, отримують низку переваг як для органів державної влади (можливість оперативно отримувати достовірну інформацію, не вимагаючи від громадян різноманітних довідок), так і для громадян (економію часу, який вони витрачали на отримання таких довідок) [2].

Висновки і пропозиції. Незважаючи на вдосконалення механізмів адміністрування податків, у нашій державі залишаються невирішеними багато питань. Так, на тлі проголошеної лібералізації взаємовідносин між платниками податків та контролюючими органами не слід забувати про відсутність задекларованої всеосяжності охоплення щодо постановки на облік в органах ДПС осіб, які мають об'єкти оподаткування або здійснюють операції, що підлягають оподаткуванню. Тобто на відміну від західних країн, де податковий номер присвоюється людині від народження, в Україні порушений принцип недискримінації і на облік в податкових органах знаходяться не все потенційні платники податків.

У нашій державі дотепер існує прив'язка платників податків до основного місця обліку, що створює багато перешкод у діяльності як контролюючих органів, так і платників податків. Особливо це стосується тих суб'єктів господарювання, діяльність (або об'єкти оподаткування) яких розташована на різних адміністративно-територіальних одиницях. Це спричиняє втрату часу для платників податків, оскільки їм додатково необхідно буде стати на облік у податковому органі не за основним місцем обліку та подавати податкову звітність у різних органах податкової служби. Для контролюючих органів це необхідність надсилання запитів в інший орган податкової служби для проведення зустрічних звірок і т. ін.

Зарубіжний досвід обліку платників податків свідчить про необхідність уніфікації місця обліку всіх платників на території однієї держави.

Ще одним недоліком обліку платників податків у різних підрозділах податкової служби є відсутність комплексного доступу до

податкової інформації щодо платників податків. Це, своєю чергою, спричинює недостатність інформації під час здійснення контрольних дій та втрату часу на її отримання, оскільки запити щодо податкової інформації мають певну процедурну послідовність дій.

Отже, можна зробити висновок: якість та ефективність податкового контролю на пряму залежать від повноти охоплення всіх потенційних платників податків обліком у податкових органах, а тому питання вдосконалення механізмів і процедур обліку платників податків залишаються актуальними.

Література:

1. Волошин Ю. Податковий контроль в Україні: сутність, сучасні тенденції та нововведення. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2015. № 10(230). С. 48–63.
2. Міжнародний досвід адміністрування податків в Європі та в Україні. *Офіційний сайт Державної фіскальної служби*. URL: http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2012_povidomlenia-modernizatsia/print-59283.html (дата звернення: 23.12.2019).
3. Петрова Л.В., Ковальчук К.Ф. Актуальні питання вдосконалення податкового контролю в Україні. *Економічний вісник*. 2017. № 4. С. 100–106.
4. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-IV. Дата оновлення: 01.07.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 19.12.2019).
5. Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів : Закон України від 22.12.1994 № 320/94. Дата оновлення: 01.01.2011. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/320/94-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 19.12.2019).
6. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань : Закон України від 15.05.2003 № 755-IV. Дата оновлення: 31.01.2019. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/755-15> (дата звернення: 20.12.2019).
7. Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків : Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2017 № 822. Дата оновлення: 21.11.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1306-17> (дата звернення: 19.12.2019).
8. Ткачик Ф.П. Удосконалення податкового контролю в Україні у контексті протидії ухиленню від оподаткування. *Економічний часопис-XXI*. 2017. № 4. С. 133–137.
9. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. Дата оновлення: 31.03.2019. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page> (дата звернення: 20.12.2019).

References:

1. Voloshyn Yu. (2015) Podatkoviy kontrol v Ukraini: sutnist, suchasni tendentsii ta novovvedennia [Tax control in Ukraine: essence, current trends and innovations]. *Naukovyi Visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*, no. 10(230), pp. 48–63.

2. Derzhavna fiskalna sluzhba Ukrainy (2012) *Mizhnarodnyi dosvid administruvannya podatkiv v Yevropi ta v Ukraini* [International experience of tax administration in Europe and Ukraine]. Available at: http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2012_povidomlenia-modernizatsia/print-59283.html (accessed 23 December 2019).
3. Petrova L.V., Kovalchuk K.F. (2017) Aktualni pytannia vdoskonalennia podatkovoho kontroliu v Ukraini [Topical issues of improving tax control in Ukraine] *Ekonomichnyi visnyk*, no. 4, pp. 100–106.
4. Podatkovy kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. # 2755-IV. Data onovlennia: 01.07.2019. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 19 December 2019).
5. Pro Derzhavnyi reiestr fizychnykh osib – platnykiv podatkiv ta inshykh обов'язkovykh platezhiv: Zakon Ukrainy vid 22.12.1994 r. N 320/94. Data onovlennia: 01.01.2011. Available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/320/94-%D0%B2%D1%80> (accessed 19 December 2019).
6. Pro derzhavnu reiestratsiiu yurydychnykh osib, fizychnykh osib-pidpryiemtsiv ta hromadskykh formuvan : Zakon Ukrainy vid 15.05.2003 r. #755-IV. Data onovlennia: 31.01.2019. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/755-15> (accessed 20 December 2019).
7. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro reiestratsiiu fizychnykh osib u Derzhavnomu reiestri fizychnykh osib – platnykiv podatkiv : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.09.2017 r. N 822. Data onovlennia: 21.11.2017. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1306-17> (accessed 19 December 2019).
8. Tkachyk F P. (2017) Udoskonalennia podatkovoho kontroliu v Ukraini u konteksti protydivi ukhylenniu vid opodatkovannia [Improving tax control in Ukraine in the context of counteracting tax evasion] *Ekonomichnyi chasopys-XXI*, no 4, pp. 133–137.
9. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 16.01.2003 r. № 435-IV. Data onovlennia: 31.03.2019. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page> (accessed 20 December 2019).

Аннотация. В работе рассмотрены механизмы постановки на учет налогоплательщиков в Украине. Проанализировано, что ведение качественного учета налогоплательщиков является одним из способов улучшения результатов налогового контроля. Определено, что учет налогоплательщиков ведется с целью создания условий для осуществления налоговыми органами контроля над правильностью начисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов, начисленных финансовых санкций, соблюдением налогового и другого законодательства. Акцентировано внимание на том, что учет в органах государственной налоговой службы сводится исключительно к действиям налоговых органов, однако не учитываются действия налогоплательщиков, предоставляющих определенные сведения для налогового учета, их ответственность и добросовестность. Доказано, что либерализация налоговых отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами должна учитывать необходимость обеспечения неотвратимости ответственности субъектов хозяйствования в случае нарушения налогового законодательства.

Ключевые слова: налоговый контроль, учет налогоплательщиков, либерализация, налоговый номер, постановка на учет, основное место учета, налоговая информация.

Summary. This paper examines the mechanisms of taxpayers' registration in Ukraine. It has been analyzed that maintaining good records of taxpayers is one way of improving the results of tax control. It is determined that taxpayers' records are kept in order to create conditions for the control authorities to control the correctness of accrual, timeliness and completeness of payment of taxes, accrued financial sanctions, compliance with tax and other legislation. In the process of analysis, the set of accounting liabilities in the tax system as a whole, the necessity to take into account their split and the formation of taxpayers' obligations and tax liabilities accounting. Accounting for taxpayers is the first step in implementing tax control. This stage to eliminate tax evasion. One of the principles of creating an effective tax system in the country it is the mandatory liability of individuals and legal entities in case of violation of tax legislation. Taxpayers are accounted for in order to create conditions for tax authorities to control the correctness of accrual, timeliness and completeness of taxes' payment. A key consideration for taxpayer accounting is the potential emerge for tax assets in the future. Taxpayers' accounting is intended to create conditions for the full coverage of taxable persons, which has subject to taxation. That is, accounting in the bodies of the state tax service is reduced exclusively to the actions of tax authorities. However, in this case it is necessary to take into account the actions of the taxpayers themselves, who provide certain information for tax accounting, their responsibility and honesty. It is proved that the liberalization of tax relations between taxpayers and tax authorities should take into account the need to ensure the inevitability of liability of economic entities in case of violation of tax legislation. Administrative technologies of taxpayer accounting in Ukraine are different from similar technologies in developed economies. The comparative analysis makes it possible to formulate proposals based on foreign experience of countries with a more efficient economic system.

Keywords: tax control, accounting of taxpayers, liberalization, tax number, registration, main place of accounting, tax information.