

Глава 7 ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

§ 1. Поняття платника податків

Платниками податків є суб'єкти податкових правовідносин, на яких за наявності об'єкта оподаткування покладено певний комплекс податкових обов'язків і прав, установлених законодавством.

Платникам податків властиві такі ознаки:

1. Платники податків є суб'єктами податкових правовідносин.

Традиційно платниками податків виступають фізичні та юридичні особи, перелік яких визначено цивільним законодавством. Разом з тим, є категорії платників податків, що передбачені винятково податковим законодавством. До них належать консолідована група платників податків, юридичні та фізичні особи, які діють у складі групи, що не має статусу юридичної особи.

2. Платники податків є зобов'язаними суб'єктами. На правовий статус платників податків впливає метод фінансово-правового регулювання. Державне управління в сфері формування доходної частини бюджету об'єктивно зумовлено необхідністю підпорядкування суб'єктів, за рахунок коштів яких і формується ця частина бюджету. Саме тому правове регулювання відносин у сфері податкової діяльності держави спрямовано на односторонні владні розпорядження державних органів щодо безумовно зобов'язаних суб'єктів. У зв'язку з цим у правовому статусі платників податків пріоритетним є комплекс податкових обов'язків щодо податкових прав, які є похідними від обов'язків.

3. Платники податків — це суб'єкти, які сплачують податки за рахунок коштів, що їм належать. Хто безпосередньо сплачує податок — другорядне питання: це може бути особисто платник податків, його представник або податковий агент.

Різноманіття платників податків зумовлює потребу їх класифікації за різними підставами. Класифікація має важливе значення як для теорії податкового права, так і для податкового законодавства. По-перше, вона дає вичерпне уявлення про всі різновиди платників податків, і, по-друге, така класифікація закладає основи правового статусу того чи іншого платника податків.

Платників податків можна класифікувати за такими підставами:

I. Залежно від способу організації господарської діяльності:

- 1) фізичні особи;
- 2) юридичні особи;
- 3) іноземні юридичні особи; постійні представництва іноземних юридичних осіб;
- 4) юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи (іноземні і/чи національні юридичні та фізичні особи, що діють в Україні на правах партнерів у складі групи, яка не є юридичною особою, на підставі договору про спільну діяльність);
- 5) відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи;

6) консолідована група платників податків.

II. Залежно від податкової юрисдикції держави:

1) резиденти — особи, які мають місце постійного проживання чи місцезнаходження в даній державі і доходи яких підлягають оподатковуванню з усіх джерел (особи, які несуть повну податкову відповідальність);

2) нерезиденти — особи, які не мають місця постійного знаходження в державі і в яких оподатковуванню підлягають лише доходи, отримані ними наданій території (особи, які несуть обмежену податкову відповідальність).

Розмежування резидентів і нерезидентів здійснюється на основі трьох принципів:

— постійного місцезнаходження на території держави (найчастіше закріплюється кількісний критерій — в Україні це 183 календарних дні);

— джерела отриманих доходів;

— межі податкової відповідальності — повної чи обмеженої¹.

Принцип територіальності визначає національну належність джерела доходу. При цьому оподатковуванню в даній країні підлягають тільки доходи, отримані на її території, у той час як будь-які доходи, отримані за її межами, звільняються від оподаткування в даній країні.

Деякі країни за основу беруть критерій резиденства (Велика Британія, США, Росія, Україна); інші — переважно критерій територіальності (Франція, Швейцарія, країни Латинської Америки). Різне об'єднання цих критеріїв зумовлює неоднаковий податковий режим і часто є основною причиною подвійного оподаткування.

III. Залежно від розмірів сукупного валового доходу:

- 1) великий платник податків — це особа (юридичний, відособлений підрозділ без статусу юридичної особи, постійне представництво іноземної юридичної особи), сукупний валовий дохід якої становить від 4 до 20 млн грн.¹;
- 2) середній платник податків — це особа (всі платники, перераховані в першій групі), обсяг сукупного валового доходу якої становить до 4 млн грн. У встановлених законодавством випадках ці суб'єкти можуть виступати малими платниками податків²;

IV. Залежно від критерію юридичного та фактичного обов'язку сплати податку:

- 1) юридичний платник податків;
- 2) фактичний платник податків.

Цей критерій має місце при непрямому оподаткуванні. Наприклад, при податку на додану вартість кошти в бюджет перераховує суб'єкт, який реалізував товар (роботу, послугу), тобто юридичний платник податків, але за рахунок коштів, отриманих від покупця (користувача, кінцевого споживача), який є фактичним платником податків. Отже, юридичний платник податку — це суб'єкт, який формально зобов'язаний перерахувати податок у бюджет.

Фактичний платник податків — це суб'єкт, що реально зобов'язаний надати грошові кошти в процесі придбання товару (роботи, послуги). До моменту сплати непрямого

податку фактичний платник податків виступає носієм податку¹.

Більше відповідає змісту визначення платника податків саме юридичний платник, оскільки відповідальність за непе1 рерахування, несплату податку лежить тільки на ньому. Чинне законодавство в даному разі визначає платником тільки одного суб'єкта. Відповідно до п. 1.3 ст. 1 Закону України «Про податок на додану вартість» платник податку — це особа, яка зобов'язана здійснювати утримання і внесення в бюджет по1 датку, що сплачується покупцем².

Наведена класифікація платників податків є загальною, тобто поширюється на всі їх види. У свою чергу, кожен окрему групу платників податків можна класифікувати за своїми специфічними підставами.

§ 2. Обов'язки і права платників податків

Визначення кола обов'язків і прав платника податків має важливе значення, оскільки застосування фінансової відповідальності до платника податків зумовлено саме порушенням установленого законом обов'язку. Захист своїх прав платником податків ґрунтується в першу чергу на доказі факту відсутності в нього того чи іншого обов'язку. Права платника податків є безпосереднім механізмом, який, з одного боку, сприяє належній реалізації платником податків своїх обов'язків, а з іншого — є важливою гарантією захисту від неправомірних дій контролюючих органів.

Обов'язок платника податків — це передбачена нормою податкового права міра його належної поведінки, тобто платник податків не може відмовитися від виконання свого обов'язку. Обов'язок платника податків означає, що він повинний незалежно від свого бажання будувати свою поведінку таким чином, як це запропоновано йому податковим законом. Обов'язок платника податків зробити необхідну від нього за законом дію настає або в терміни, зазначені в податковому законодавстві, або за вимогою контролюючого органу.

Право платника податків — це передбачена нормою податкового права міра його можливої поведінки. Право платника податків означає, що він може будувати свою поведінку на власний розсуд, але в межах того, що йому не заборонено податковим законом. При цьому невикористання платником податків свого права не повинно означати його припинення. Платник податків повинен мати можливість використати своє право у будь-який час, поки це право існує.

Реалізація платником податків свого права повинна бути забезпечена примусовою силою держави. Це положення означає, що до осіб, які перешкоджають платникові податків реалізувати свої права, держава зобов'язана застосувати примусовий захід, що в остаточному підсумку дозволить платникові податків реалізувати його законне право.

При розгляді обов'язків і прав платників податків слід звернути увагу на порядок розташування цих категорій: спочатку — обов'язки, а потім — права. Пояснюється це самою природою обов'язку зі сплати податків і зборів, що визначається владними, імперативними розпорядженнями з боку держави щодо реалізації суб'єктом обов'язку зі сплати податків і зборів. Саме тому платник податків реалізує насамперед обов'язок, що визначає і низку прав¹.

§ 3. Фізичні особи як платники податків

Фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства) як платники податків поділяються на дві групи: 1) фізичні особи, що не мають статусу суб'єктів підприємницької діяльності; 2) фізичні особи, що мають статус суб'єктів підприємницької діяльності.

До фізичних осіб, які не мають статусу суб'єктів підприємницької діяльності, належать суб'єкти, що одержують свої доходи від будь-якої іншої діяльності, не пов'язаної з підприємництвом (доходи, одержувані за місцем основної роботи, (служби, навчання); доходи, одержувані не за місцем основної роботи (служби, навчання); доходи, що підлягають сплаті з джерел в Україні громадянам, що не мають постійного місця проживання в Україні).

До фізичних осіб, що мають статус суб'єктів підприємницької діяльності, належать суб'єкти, визначені такими відповідно до цивільного законодавства¹. При цьому для застосування до них особливого механізму оподаткування важливе значення має той факт, що свої доходи такі суб'єкти повинні одержувати саме від здійснення підприємницької діяльності. Фізичні особи—суб'єкти підприємницької діяльності у встановлених законодавством випадках мають право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності а також обрати спосіб оподаткування доходів за фіксованим розміром податку.

При визначенні статусу фізичних осіб—платників податків важливу роль відіграє категорія податкової правосуб'єктності. Тільки маючи цю юридичну властивість, фізична особа може бути безпосереднім носієм податкових обов'язків і прав і реалізовувати їх у податкових правовідносинах.

Для застосування податкової юрисдикції держави визначальне значення для платника податків має належність його до резидентів чи нерезидентів.

У законодавстві України як кількісний критерій резидентства для фізичних осіб визначено 183 календарні дні (цілком або сумарно) протягом року². Цей критерій фізичної присутності встановлюється щорічно і діє в межах календарного року. Отже, податковими резидентами України визнаються фізичні особи, що фактично перебували на території України не менш ніж 183 дні (цілком чи сумарно) у будь-якому послідовному 12-місячному терміні, що розпочинається чи закінчується в податковому періоді. Днем перебування в Україні є будь-який календарний день, в який фізична особа фактично перебувала на території України, незалежно від тривалості цього перебування. До часу фактичного перебування на території України зараховується час безпосереднього перебування фізичної особи на території України, а також час, на який ця особа виїжджала за межі території України спеціально на лікування, відпочинок, навчання, у відрядження.

Податковими нерезидентами України визнаються фізичні особи, що не є податковими резидентами України.

Для застосування механізму оподаткування до фізичних осіб враховують також і такі

підстави:

— здійснення економічної діяльності чи одержання доходів з джерел у державі. Економічною діяльністю є будь-яка діяльність з виробництва і реалізації товарів (робіт, послуг), а також діяльність, спрямована на одержання прибутку (доходів), незалежно від результатів такої діяльності. Економічною вважають діяльність підприємницьку та посередницьку, довірче керування майном, прийняття (надання) однією особою перед іншою обов'язків здійснювати (чи утримуватися від здійснення) певні дії на платній основі;

— наявність у власності майна, що підлягає оподатковуванню;

— здійснення операцій чи дій, що підлягають оподаткуванню;

— участь у відносинах, однією з умов яких є сплата мита чи зборів.

Факультативні ознаки фізичних осіб—платників податків і зборів деталізують, уточнюють систему податкових обов'язків конкретної особи. До факультативних ознак визначення фізичних осіб як платників податків належать такі:

1. Місце постійного проживання. Це місце, де особа фактично проживає, а за неможливості встановити таке місце — місце, де ця особа зареєстрована як платник податку у встановленому порядку, чи місце, зазначене в паспорті або іншому посвідченні особи. Місцем перебування фізичної особи, яка не досягла повноліття, чи фізичної особи, що перебуває під опікою чи піклуванням, визнається місце, де вона фактично проживає, а за неможливості встановити це місце — місце, де ця особа зареєстрована у встановленому порядку, чи місце, що зазначене в паспорті чи іншому посвідченні особи, чи місце перебування його батьків (одного з батьків), усиновителя, опікуна чи попечителя.

2. Принцип громадянства, що застосовують разом із принципом місця проживання чи місцезнаходження суб'єкта. Його застосування передбачає низку особливостей:

- 1) центр особистих і економічних інтересів (місце, де особа має найтісніші особисті чи економічні зв'язки);

- 2) місце фактичного проживання — місцезнаходження будинку, квартири чи іншого житлового приміщення, де постійно чи переважно ця особа мешкає.

§ 4. Юридичні особи як платники податків

Юридичні особи в Україні діють в організаційно-правових формах, установлених законодавством.

Юридичними особами—платниками податків є:

- 1) українські підприємства й організації;

- 2) іноземні підприємства й організації.

Однак в основі виникнення податкових обов'язків у подібних платників лежить не принцип національної належності юридичної особи, а їх диференціація на резидентів і нерезидентів. Ці положення регулюються ст. 1 Закону України від 22 травня 1997 року «Про оподаткування прибутку підприємств». Резидентами вважаються юридичні особи і суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на її території. До резидентів також належать дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, а

також філії і представництва підприємств і організацій України за кордоном, що не здійснюють господарську діяльність.

Нерезидентами є юридичні особи і суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), з місцезнаходженням за межами України, які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави. Нерезидентами також є розташовані на території України дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва іноземних держав, міжнародні організації та їх представництва, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також представництва інших іноземних організацій і фірм, які не здійснюють господарської діяльності відповідно до законодавства України.

Резидентство юридичних осіб—платників податків визначають на такій основі.

1. Місце реєстрації. Підприємство визнають резидентом, якщо його засновано в державі для здійснення на її території діяльності у формі певної організаційної структури. Підприємства є резидентами, якщо вони зареєстровані в Україні, незалежно від місця здійснення діяльності.

2. Місце управління. Місцем управління підприємством вважається місце здійснення повноважень діючим вищим органом управління (відповідно до статуту чи установчого документу). Якщо підприємством управляє фізична особа, що є його власником, то місцем управління вважається місце проживання власника. Якщо немає вищого органа управління, місцем управління вважається місце здійснення повноважень виконавчим органом підприємства.

3. Місце діяльності. За цією ознакою резидентом є особа, що здійснює основний обсяг ділових операцій на території країни.

Юридичних осіб—платників податків класифікують також за такими підставами:

- 1) залежно від джерела фінансування — бюджетні (юридичні особи, що на 100 відсотків фінансуються за рахунок коштів бюджетів) і небюджетні, що фінансуються за рахунок власних і/чи залучених коштів;
 - 2) залежно від галузевої належності — на сільськогосподарські, промислові, торгові тощо;
 - 3) залежно від цільової спрямованості діяльності — на прибуткові та неприбуткові.
-

§ 5. Іноземні юридичні особи. Постійні представництва іноземних юридичних осіб

Самостійними платниками податків в Україні є іноземні юридичні особи (фірми, організації, компанії), що здійснюють господарську діяльність на території України як безпосередньо, так і через постійні представництва.

Для того, щоб бути платником податків і зборів в Україні, іноземна юридична особа, що здійснює діяльність на її території, насамперед повинна стати на облік у податковому органі за місцем здійснення своєї діяльності. Законодавством передбачено¹, що для постановки на облік іноземній юридичній особі слід подати в податковий орган України оформлену заявку, до якої додати документи, що підтверджують факт створення і реєстрації іноземної юридичної особи відповідно до законодавства тієї держави, яка є місцем її реєстрації (виписка з торгового реєстру країни постійного місця перебування, документи, що підтверджують платоспроможність). Іноземна юридична особа, яка пройшла реєстрацію й одержала ідентифікаційний податковий номер і в силу цього стала потенціальним українським платником податків, бере на себе обов'язок сплачувати всі встановлені українським податковим законодавством податки, збори (обов'язкові платежі) у встановлених випадках. Однак на відміну від національних юридичних осіб джерелами правового регулювання оподаткування іноземних юридичних осіб є також міждержавні договори про запобігання подвійному оподаткуванню.

Чисельну групу платників податків становлять іноземні юридичні особи, компанії, фірми, організації, створені відповідно до законодавства інших країн, але які займаються підприємницькою діяльністю на території України через постійні представництва.

Термін «постійне представництво», що застосовується у міжнародних угодах про запобігання подвійному оподаткуванню, означає постійне місце діяльності, через яке особа з постійним місцеперебуванням в одній договірній державі здійснює діяльність в іншій договірній державі.

Відповідно до п. 1.17 ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»¹ постійне представництво — це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України. З метою оподаткування до постійних представництв прирівнюються резиденти, що мають повноваження діяти від імені нерезидента, що тягне за собою виникнення у нерезидента цивільних прав і обов'язків (укладати договори (контракти) від імені нерезидента; утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту тощо).

Податкова звітність постійних представництв нерезидентів в Україні має свої особливості. Відповідно до п. 16.12 ст. 16 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» податок на прибуток нерезидента обчислюється платником податку і підлягає підтвердженню податковим органом за місцезнаходженням постійного представництва. Нерезидент щорічно отримує від податкового органу підтвердження щодо сплати податку на прибуток. Відповідно до цього Закону щорічно в обов'язковому порядку проводяться аудиторські перевірки фінансово-господарської діяльності нерезидента.

§ 6. Юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи

Юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи (далі — група без статусу юридичної особи), — це окремий вид платників податків на території України, діяльність якого здійснюється на підставі договору про спільну діяльність, що передбачає об'єднання коштів або майна учасників для досягнення спільної господарської мети.

Облік результатів спільної діяльності веде платник податку, уповноважений на це іншими сторонами відповідно до умов договору, але окремо від обліку господарських результатів такого платника податку. Виконання обов'язку з податкової звітності покладено також на платника податків, уповноваженого сторонами групи без статусу юридичної особи. Податкову звітність за результатами діяльності групи без статусу юридичної особи платник податків—резидент подає в порядку і формі, встановлених податковим законодавством України. При цьому таким платником податків може бути тільки резидент (юридична чи фізична особа); і саме він несе відповідальність за утримання і перерахування до бюджету податку на доходи групи без статусу юридичної особи. Якщо платник податку групи без статусу юридичної особи (резидент) здійснює на користь нерезидента — учасника договору про спільну діяльність виплату з доходу, отриманого таким нерезидентом від здійснення спільної діяльності на території України, то він (платник) зобов'язаний додатково сплачувати податок на репатріацію доходів у розмірі 15 відсотків від суми такого доходу за рахунок цієї виплати.

Нерезидент (чи постійне представництво нерезидента), що є учасником договору про спільну діяльність на території України групи без статусу юридичної особи і має переваги, відповідно до міжнародних договорів України про звільнення (зменшення) від оподаткування доходу, отриманого в результаті спільної діяльності на території України, подає до податкового органу за місцезнаходженням платника податку відомості про доходи, що звільнені від оподаткування або обкладаються податком заставками, встановленими таким договором, тобто обов'язок надання цих відомостей лежить не на платнику даної групи, а безпосередньо на самому нерезиденті (постійному представництві нерезидента).

§ 7. Відокремлений підрозділ без статусу юридичної особи

Багато юридичних осіб здійснюють свою господарську діяльність на території різних

регіонів держави у формі філій або представництв. Згідно зі ст. 31 Цивільного кодексу України юридична особа може відкривати філії і представництва в порядку, встановленому цивільним законодавством. Філія являє собою відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза місцем його перебування і реалізує всі його функції чи їх частину, в тому числі функції представництва, тоді як представництво — це відокремлений підрозділ юридичної особи, розташований поза місцем її перебування, що представляє та захищає інтереси юридичної особи¹. Отже, представництво створюється лише для вираження зовнішніх інтересів юридичної особи і забезпечення їхнього захисту, ніяких виробничо-господарських функцій воно не виконує. Філія ж — ширше поняття: вона може займатися усіма видами діяльності юридичної особи чи частиною їх, тобто безпосередньо виробничо-господарською діяльністю, і поряд з цим бути представником. І філії, і представництва створюються як відокремлені підрозділи, тобто вони не користуються правами юридичної особи і діють на підставі положень, що затверджуються юридичною особою.

Податкове законодавство неоднозначно підходить до визначення відокремлених підрозділів платниками податків: в одних випадках на них покладається цілий комплекс податкових обов'язків (податкова реєстрація, сплата податку, податкова звітність); в інших — тільки частина такого комплексу (наприклад, обов'язок зі сплати податку виконує відокремлений підрозділ, а обов'язок з податкової звітності виконує юридична особа); у третіх — юридична особа, яка зареєструвала відокремлений підрозділ¹, усі податкові обов'язки такого підрозділу виконує самостійно.

Філії і представництва юридичних осіб податкове законодавство розглядає як самостійних платників податків тільки у разі, якщо на них покладено обов'язок сплачувати конкретні податки і збори. Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»² філії, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на відміну від головного підприємства на території іншої територіальної громади, є платниками податку. При цьому платниками податку є тільки ті філії, що мають банківські рахунки, ведуть окремий облік своєї діяльності і складають баланс. Якщо філія має банківський рахунок, веде окремий облік своєї діяльності і складає баланс, але розташована на тій самій території територіальної громади, що і головне підприємство, то така філія не є самостійним платником податку. При цьому і головне підприємство, і філію розглядатимуть як єдиного платника податків. Відповідно, головне підприємство сплачуватиме податок виходячи із загального результату діяльності самого підприємства і його філій. Якщо філія відповідає критеріям платника податку, то відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» оподаткування можливе за двома варіантами: або філія платить податок самостійно, або його головне підприємство переходить на сплату консолідованого податку. Якщо ж філія і головне підприємство не переходять на сплату консолідованого податку і сплачують податок окремо, то їх розглядають як окремих платників. У цьому разі до філії застосовуватимуть всі положення податкового законодавства (ведення обліку валових доходів і витрат,

нарахування амортизації, складання декларації про прибуток).

Це не єдине положення, коли відокремлений підрозділ без статусу юридичної особи є самостійним платником податків. Але в цілому обов'язок зі сплати податків і зборів, що вони виконують, по суті, є обов'язком тих юридичних осіб, яких вони представляють. У такому разі відокремлені підрозділи не несуть обов'язок зі сплати податку, а лише виконують такий обов'язок юридичної особи у відповідній її частині.

§ 8. Консолідована група платників податків

Консолідована група платників податків — це створене і зареєстроване відповідно до національного законодавства об'єднання підприємств і організацій, що виступає як єдиний платник податку щодо одного чи кількох податків¹. Це не означає створення нової юридичної особи, а консолідовану групу розглядають як єдиного платника податків.

На сьогодні в податковому законодавстві України консолідація стосується саме консолідованого виконання податкових обов'язків одного платника податків², а не утворення консолідованої групи платників податків. Останній варіант існує в податковому законодавстві Російської Федерації.

Консолідована група платників податків може бути створена лише на підставі договору між її учасниками. При цьому тільки за умови, якщо учасниками цієї групи є підприємства й організації — податкові резиденти. Підприємство чи організація не може бути учасником більш ніж однієї консолідованої групи платників податків. Банки, страхові організації також можуть бути учасниками консолідованої групи платників податків за умови, що і всі інші учасники такої групи є або банками, або страховими організаціями. Після створення консолідованої групи платників податків її реєструє як таку податковий орган за місцем обліку головного підприємства.

Місцем діяльності консолідованої групи платників податків визнається місце діяльності головного підприємства цієї групи. Консолідована група платників податків має всі права і несе всі обов'язки платника податків відповідно до актів податкового законодавства. Права й обов'язки консолідованої групи платників податків реалізуються головним підприємством цієї групи. На головне підприємство такої групи покладаються, зокрема, обов'язки з ведення зведеного обліку, необхідного для правильного обчислення і сплати податків (зборів), щодо яких вона виступає як єдиний платник податку, з безпосередньої сплати цих податків (зборів), а також подання звіту учасниками цієї групи про виконання її податкових обов'язків. Учасники консолідованої групи платників податків звільняються від обов'язку безпосередньої сплати тих податків (зборів), щодо яких така група виступає як єдиний платник податку. Учасники такої групи несуть солідарну відповідальність за виконання її податкових зобов'язань по тих податках (зборах), щодо яких така група виступає як єдиний платник податку, а також зі сплати відповідних пені та штрафів при невиконанні чи неналежному виконанні головним підприємством покладених на нього відповідно до актів податкового законодавства обов'язків.

Вихід підприємства зі складу консолідованої групи платників податків не знімає з нього відповідальності поряд з іншими учасниками цієї групи щодо виконання податкових обов'язків такої групи.

§ 9. Особи, що сприяють сплаті податків, зборів і мит

Під особами, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, розуміються зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків платників податків, контроль за повнотою і своєчасністю сплати податків, зборів і мит до бюджетів і надання інформації про платника податків, необхідної для нарахування податків і зборів.

Суб'єкти, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, є зобов'язаними, тобто їхні обов'язки чітко встановлені законодавством. До суб'єктів, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, належать:

- 1) банки і фінансово-кредитні установи;

2) податкові агенти;

3) збирачі податків, зборів і мит.

Банки і фінансово-кредитні установи як суб'єкти, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, виконують доручення платників податків про перерахування податків і зборів у бюджет у встановлений законодавством термін. Цей обов'язок банків і фінансово-кредитних установ має законодавче закріплення. Відповідно до ч. 2 ст. 12 Закону України від 18 лютого 1997 року «Про систему оподаткування», банки й інші фінансово-кредитні установи виконують доручення платників податків і зборів (обов'язкових платежів) про перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) у Державний бюджет України і місцеві бюджети у встановлений законами України термін¹. Як особи, що сприяють сплаті податків зборів і мит, банки й інші фінансово-кредитні установи відповідно до ч. 1 ст. 12 Закону України «Про систему оподаткування» зобов'язані подавати державним податковим органам на їхній запит відомості про наявність і рух коштів на поточних і депозитних рахунках платників податків — клієнтів цих установ.

Банки і фінансово-кредитні установи виступають зобов'язаними суб'єктами, оскільки їхні обов'язки підкріплюються примусовою силою держави. Відповідно до ч. 3 ст. 12 Закону України «Про систему оподаткування» керівники й інші посадові особи банків та інших фінансово-кредитних установ за невиконання вимог, а також за ненадання органам податкової служби у встановлений законом термін повідомлень про закриття рахунків платників податків чи початку здійснення видаткових операцій по рахунку платника податків до одержання документально підтвердженого повідомлення податкового органу про взяття рахунка на облік в органах податкової служби притягуються до відповідальності.

Статус податкових агентів характеризується деякою подвійністю. З одного боку, стосовно платників податків вони представляють фіскальні органи, оскільки реалізують функції з нарахування, обліку й утримання податку. З іншого боку, у відносинах з податковими органами їм призначено роль зобов'язаних суб'єктів, що породжує деякі ідентичні обов'язки податкових агентів і платників податків перед податковими органами. Пояснюється це також тим, що як суб'єкт податкових правовідносин податковий агент, з однієї боку, виступає як особа, що сприяє сплаті податку, а з іншого — як платник податків, тобто один суб'єкт одночасно є і податковим агентом, і платником податків, і,

можливо, навіть більше платником податків, бо під час податкової перевірки контролюючий орган цікавиться таким суб'єктом насамперед як платником податків, а в ході перевірки паралельно перевіряються і функції такого суб'єкта як податкового агента. Рішення ж за результатами перевірки приймається щодо платника податків, що одночасно може виступати і податковим агентом.

Слід зазначити, що обов'язки податкового агента виникають тільки за наявності реальної можливості утримувати і перераховувати податок платника, тобто за наявності відповідного джерела, яке є в його розпорядженні у вигляді коштів платника податків. Якщо у платника податків немає коштів, у податкового агента не виникає обов'язку з утримання і перерахування податку до бюджету. Однак така ситуація спричиняє обов'язок податкового агента повідомити податковий орган про неутримання податку в закріпленій законодавством термін.

Збирачі податків, зборів і мит (далі — збирачі податків) — це особи, що здійснюють приймання таких коштів від платників податків (платників зборів і мит), контролюють їхню сплату і перераховують до бюджету на основі податково-правових або інших норм. Такими діями збирачі податків сприяють податковим органам, бо виступають суб'єктами, що здійснюють «первинний» контроль за повнотою і своєчасністю сплати обов'язкових платежів.

На відміну від податкових агентів, збирачі податків, насамперед, не виплачують доходи платникам податків і не мають повноважень з утримання податків, і, далі, збирачі податків здійснюють приймання коштів у платників податків з волевиявлення останніх, як правило, платник податків вносить той чи інший обов'язковий платіж за здійснення в його інтересах юридично значущих дій. У податковому законодавстві України не закріплені окремо обов'язки і права збирачів податків, однак їхні функції закріплено безпосередньо тими нормативними актами, що регулюють винятково діяльність таких суб'єктів. Є два основні обов'язки збирачів податків: 1) приймання обов'язкових платежів, у встановлених законодавством випадках, і здійснення контролю за повнотою і своєчасністю їхньої сплати; 2) надання інформації в термін, визначений законодавством, у відповідні державні органи (податкові органи, органи Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування, державні статистичні органи тощо).

§ 10. Облік платників податків

З метою дотримання податкового законодавства і проведення податкового контролю платники податків підлягають постановці на облік у податкових та інших державних (контролюючих) органах. Розрізняють первинний і вторинний податковий облік. Первинний — це податковий облік, у ході якого платникові податків надається єдиний за всіма видами податків і зборів ідентифікаційний номер. Вторинний — це податковий облік, у ході якого платникові податків надається, крім первісного, ще один ідентифікаційний (індивідуальний) номер по окремому податку чи збору, у встановленому законодавством порядку (наприклад, Реєстр платників податку на додану вартість).

22 грудня 1994 року було прийнято Закон України «Про державний реєстр фізичних осіб—платників податків та інших обов'язкових платежів»¹ і в листопаді 1997 року податкові органи завершили формування автоматизованої інформаційної системи з контролю за сплатою фізичними особами податків та інших обов'язкових платежів, у результаті якого було створено державний реєстр фізичних осіб—платників податків та інших обов'язкових платежів. Кожній особі в державному реєстрі надається власний ідентифікаційний номер, без якого неможливо відкрити розрахунковий рахунок у банку й одержати заробітну плату. Ідентифікаційний номер містить дані про платника податків: дату народження, порядковий номер при реєстрації цього громадянина і стать. Остання десята цифра ідентифікаційного коду призначена для захисту від випадкових помилок.

22 січня 1996 р. постановою Кабінету Міністрів України було затверджено Положення «Про створення єдиного державного реєстру підприємств і організацій України»². Це положення закріплює єдину автоматизовану систему обліку, нагромадження й обробки даних про підприємства, організації всіх форм власності, а також їх окремі підрозділи (філії, відділення, представництва). Метою створення державного реєстру стало забезпечення єдиних принципів ідентифікації й обліку суб'єктів господарської діяльності, здійснення нагляду за структурними змінами в економіці, забезпеченням інформацією. До реєстру включаються дані про юридичних осіб, які розташовані і здійснюють свою діяльність на території України чи за її межами, але створені за участю юридичних осіб України. Реєстр створений як комплекс відомостей, куди ввійшли ідентифікаційні, класифікаційні, довідкові, реєстраційні й економічні дані.

Якщо суб'єкт підпадає під визначення ст. 2 Закону України «Про податок на додану вартість», тобто є платником такого податку, то він зобов'язаний зареєструватися як платник податку на додану вартість відповідно до Положення про реєстр платників податку на додану вартість, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації

України від 1 березня 2000 року № 79 Ч Реєстр платників податку на додану вартість — це автоматизована система збору, нагромадження й обробки даних про осіб, що відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість» і Указу Президента України від 7 серпня 1998 року «Про деякі зміни в оподаткуванні»² зобов'язані здійснювати утримання і внесення в бюджет податку, що сплачується покупцем. При включенні до реєстру будь-якої особи, діяльність якої підлягає оподаткуванню, їй надається індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість. Індивідуальний податковий номер є єдиним для всього інформаційного простору України і зберігається за платником податку на додану вартість до моменту виключення його з реєстру в зв'язку з вибуттям зі складу платників податку на додану вартість.

Крім розглянутих видів реєстрацій платників податків існують ще й такі: реєстрація в Пенсійному фонді, Фонді соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (не всі суб'єкти підприємницької діяльності проходять обов'язкову реєстрацію в цьому органі, що здійснюється відповідно до Інструкції про порядок надходження, обліку і витрати коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, затвердженої постановою Правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 26 червня 2001 р. №16); реєстрація у Фонді соціального страхування від нещасливих випадків на виробництві і професійних захворювань України (реєстрація в цьому Фонді буває обов'язкова і добровільна, відповідно до Інструкції про порядок перерахування, обліку і витрати страхових коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, затвердженої постановою Правління Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України від 20 квітня 2001р. №12); реєстрація у Фонді загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття (така реєстрація стосується роботодавців, відповідно до Інструкції про порядок нарахування і сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття й обліку їхнього надходження у Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, затвердженої наказом Міністерства праці і соціальної політики України від 18 грудня 2000 р. №339, роботодавці зобов'язані зареєструватися як платники страхових внесків у центрах зайнятості, на яких покладено функції робочих органів виконавчої дирекції Фонду).