

С. О. Бондаренко

здобувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

СУБ'ЄКТИВНІ ПРАВА ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ З ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

У статті аналізуються права платників податків з обліку та звітності. Автор доводить, що ця група прав посідає проміжне місце серед прав платників податків. На основі проведеного аналізу автор встановив, що процедура прийняття податкової звітності в податковому органі має такі етапи: 1) отримання податкової звітності від платника податків і перевірка обов'язкових реквізитів; 2) реєстрація податкової звітності в податковому органі; 3) дії платника податків у разі відмови в прийнятті звітності; 4) відповідальність за неподання чи несвоєчасне подання податкової звітності.

Ключові слова: платник податків, податкові права, облік та звітність платника податків, податкова декларація, податкове зобов'язання.

Постановка проблеми. Для з'ясування юридичної природи й змісту суб'єктивних прав платників податків необхідна їх ефективна класифікація, зокрема за функціонально-змістовим критерієм: а) інформаційні права платників податків (п. п. 17.1.1, 17.1.8, 17.1.9 Податкового кодексу України (далі – ПКУ)); б) права платників податків з обліку та звітності (п. п. 17.1.2, 17.1.3, 17.1.12 ПКУ); в) права зі сплати податків (п. п. 17.1.4, 17.1.5, 17.1.10 ПКУ); г) захисні права платників податків (п. п. 17.1.6, 17.1.7, 17.1.11 ПКУ). Права з обліку й звітності посідають проміжне місце та виконують важливу роль – сприяють встановленню методики й способу контролю за діяльністю платника податків. Тому пропонуємо звернути увагу на дослідження цієї групи прав.

Метою статті є аналіз прав платників податків з обліку та звітності, виявлення проблем реалізації цих прав і вироблення пропозицій для їх урегулювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На жаль, самостійні комплексні дослідження із цієї тематики в науці податкового права не проводились, є деякі напрацювання в економічній науці, зокрема в розвідках таких учених, як Т.М. Семенко [1], М.П. Каширіна [2], Л.П. Ткачик [3] та інші. Науковці в галузі податкового права дослідження прав платників податків з обліку та звітності обмежують статтями, розділами в підручниках, що підтверджує доцільність виокремлення цих прав платників податків в окрему групу та необхідність зосередження особливої

уваги на питаннях правового механізму їх реалізації.

Виклад основного матеріалу. Після ознайомлення з категорією «податкова декларація», визначення якої міститься не в ст. 14 ПКУ, яку присвячено термінології, а в п. 46.1 ст. 46 ПКУ, стає зрозуміло, що кількість документів податкової звітності скоротилася. Податкова декларація – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених ПКУ) контролюючому органу в строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Отже, податковими деклараціями вважаються не лише ті документи, на підставі яких нараховуються (сплачуються) податки, а й ті, за допомогою яких податкові агенти інформуватимуть податкову службу про суми податків, які на момент подання звітності вже утримані та/або сплачені.

Водночас формулювання п. 46.1 ст. 46 ПКУ дає підстави стверджувати, що статус податкових декларацій набули лише ті форми податкової звітності, які стосуються сум податків, утриманих із доходів фізичних осіб. Про такі форми, зокрема, ідеться в пп. «б» та «д» п. 176.2 ст. 176 ПКУ.

Однак у ПКУ передбачено також інші форми звітності, які податкові агенти повинні подавати

до податкових органів стосовно доходів юридичних осіб (наприклад, звіт про утримання та внесення до бюджету податку на прибуток нерезидента, отриманий у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань (п. 160.3 ст.160 ПКУ)). І хоча інші форми звітності щодо податків, утриманих із доходів чи прибутків нерезидентів – юридичних осіб, у ПКУ прямо не названо, зрозуміло, що без них не обійтися. Однак ці форми звітності не відповідають визначенню поняття «податкова декларація» (ст. 46 ПКУ), що саме є перешкодою для податківців у разі спроби притягти до відповідальності податкового агента, який не подав ці форми. Адже п. 120.1 ст. 120 ПКУ встановлено відповідальність за неподання податкових декларацій (розрахунків).

У п. 46.6 ст. 46 ПКУ передбачено обов'язок Державної фіскальної служби України оприлюднювати нові форми податкової звітності, якщо у зв'язку зі зміною правил оподаткування змінюються форми звітності. При цьому такі нові форми набирають чинності лише з «податкового періоду, що настає за податковим періодом, у якому відбулося їх оприлюднення», а до початку такого податкового періоду чинними залишаються старі форми. Чи означає це, що таке формулювання дає платникові змогу розраховувати податок також за старими правилами оподаткування? Вважаємо, що так, адже п. 5 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ передбачає, що штрафні санкції за порушення нормативних актів Кабінету Міністрів України та Державної фіскальної служби України, які розроблено відповідно до ПКУ, можуть бути накладені на платників податків за наслідками податкового періоду, наступного за податковим періодом, протягом якого такі акти було введено в дію.

Платнику податків Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [4] (втратив чинність згідно із законом від 1 січня 2011 р.) раніше дозволяв подавати «податковий звіт за іншою формою, якщо він вважає, що форма податкової звітності, визначена центральним (керівним) органом контролюючого органу, збільшує або зменшує його податкові зобов'язання, всупереч нормам закону з такого податку, збору (обов'язкового платежу)» та відповідні пояснення до нього (п. 4.4.2 ст. 4). Тоді як у чинному ПКУ платники податків такого права не мають. Відповідно до

п. 46.4 ст. 46 ПКУ платник податків може зазначити факт своєї незгоди з формою звітності в «спеціально відведеному місці в податковій декларації». Вочевидь, при цьому мається на увазі, що встановлену форму платник повинен заповнювати, а не лише робити в ній зазначені позначки. Щоправда, платник має право подати разом із такою податковою декларацією доповнення до неї за довільною формою, яке буде невід'ємною частиною податкової декларації, та письмове пояснення мотивів подання такого доповнення.

Проте в ПКУ не визначено головне, а саме яку суму податкового зобов'язання буде відображено в особовому рахунку платника податків, який ведеться в податкових органах: ту, яка визначається в офіційній формі звітності, чи ту, яку платник податків визначив у доповненні?

Процедуру прийняття податкової звітності в податкових органах визначено в ст. 49 ПКУ, що передбачає декілька способів подання звітності:

- особисто платником податків або уповноваженою на це особою;
- поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;
- засобами електронного зв'язку в електронній формі.

Однак для платників податків, які належать до великих і середніх підприємств, п. 49.4 ПКУ передбачає подання звітності лише в електронній формі. Отже, подавати звітність особисто або надсилати її поштою на адресу податкового органу мають право лише малі підприємства. Однак вони мають зважати на те, що надсилати звітність поштою варто не пізніше ніж за 10 днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації (п. 49.5 ст. 49 ПКУ). У ПКУ передбачено звільнення платника податків від відповідальності за неподання або несвоєчасне подання звітності з вини оператора поштового зв'язку, проте при цьому платник податків, відповідно до п. 49.6 ст. 49 ПКУ, повинен протягом 5 робочих днів із дня отримання повідомлення про втрату або відсуття поштового відправлення надіслати поштою чи подати особисто (за його вибором) податковому органу другий примірник податкової декларації разом із копією зазначеного повідомлення.

Отже, процедура прийняття податкової звітності в податковому органі має такі **emanu:** 1) отримання податкової звітності від платника податків та перевірка обов'язкових реквізитів;

2) реєстрація податкової звітності в податковому органі; 3) дії платника податків у разі відмови в прийнятті звітності; 4) відповідальність за неподання чи несвоєчасне подання податкової звітності.

Етап отримання податкової звітності від платника податків та перевірки обов'язкових реквізитів. Платник податків має подати податкову звітність у терміни, встановлені п. 49.18 ст. 49 ПКУ. Загалом вони не відрізняються від термінів, які передбачалися Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [4], за винятком термінів подання звітності фізичними особами: для фізичних осіб – підприємців – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року, а для решти фізичних осіб – платників податків – до 1 травня року, що настає за звітним.

Відповідно до п. 49.8 ст. 49 ІПКУ під час прийняття податкової декларації посадова особа податкового органу зобов'язана перевірити наявність і достовірність заповнення всіх обов'язкових реквізитів, передбачених п. п. 48.3 та 48.4 ст. 48 ПКУ. Ідеться про такі реквізити, як звітний період, найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків, коди ЄДРПОУ, КВЕД, місцезнаходження платника податків. Згадки про будь-які фінансові показники податкової звітності в п. п. 48.3 та 48.4 ПКУ немає, проте п. 49.8 ПКУ містить важливе застереження: «інші показники, зазначені в податковій декларації платника податків, до її прийняття перевіряти не підлягають». Отже, до фактичного прийняття звітності можуть перевірятися лише згадані обов'язкові реквізити, а не фінансові показники.

Крім цього, відповідно до п. 150.2 ст. 150 ПКУ податковий орган не може відмовити в прийнятті податкової декларації, яка містить від'ємне значення як результат розрахунку об'єкта оподаткування, з причин наявності такого від'ємного значення. До того ж п. 49.10 ПКУ забороняє відмовляти платнику в прийнятті декларації з причини невідповідності показників такої податкової декларації, зменшення або скасування від'ємного значення об'єктів оподаткування, сум бюджетних відшкодувань, незаконного збільшення податкових зобов'язань тощо.

Однак у ПКУ наявні деякі суперечності між нормами щодо прийняття звітності податковими органами. Так, якщо відповідно до п. 49.15 ПКУ податкова декларація вважається непо-

даною, коли в ній немає обов'язкових реквізитів, передбачених п. п. 48.3 та 48.4 ПКУ, то відповідно до п. 48.7 ПКУ податкова звітність не вважається податковою декларацією, якщо її складено з порушенням ст. 48 ПКУ. Отже, під час складання та подання декларації необхідно враховувати всі вимоги, передбачені ст. ст. 48 та 49 ПКУ, адже саме на ці норми є посилання в п. 49.9 ст. 49 ПКУ щодо реєстрації податкової звітності в податковому органі.

На сьогодні вже звичайною практикою стало подання податкових декларацій і звітності в електронній формі. Так, у 2015 р. значних успіхів досягнуто із залучення платників до подання звітності в електронному вигляді. Через централізовану систему опрацьовано майже 284 млн документів, надісланих платниками в електронному вигляді, що втричі більше ніж у 2014 р. (88 млн документів). Автоматизованою системою «Єдине вікно подання електронної звітності» в 2015 р. скористались 1 039,6 тис. суб'єктів господарювання. На 1 січня 2016 р. кількість платників, які здійснили реєстрацію податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), становить 203,1 тис. платників. За січень – грудень 2015 р. в ЄРПН зареєстровано 232,1 млн податкових накладних. За допомогою автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності» Державною фіскальною службою України опрацьовано 314,7 тис. електронних повідомлень про відкриття/закриття рахунків платників податків у банках та інших фінансових установах [5].

До переваг подання податкової звітності в електронному вигляді варто віднести такі моменти:

- суттєву економію робочого часу. Завдяки Інтернету відпадає потреба витратити час на дорогу та вистоювати в чергах, марнувати кошти на транспорт і придбання бланків. Достатньо лише сформулювати звітність в електронному вигляді за допомогою спеціальних програм і передати через мережу Інтернет у податковий орган;

- можливість відслідковувати платнику рух свого звіту на шляху до податкової. Після відправлення звіту має прийти відповідь (перша квитанція) про прийняття або відмову в прийнятті звітності (також в електронному вигляді). Потім повинна прийти друга квитанція, яка підтверджує внесення податкових документів до бази даних;

- можливість безкоштовно завантажити з офіційного веб-сайту Державної фіскальної

служби України або отримати в Державній податковій інспекції за місцем проживання необхідне програмне забезпечення;

- можливість оперативного оновлення форматів подання документів в електронному вигляді за допомогою телекомунікаційних каналів зв'язку;

- конфіденційність інформації та зниження впливу людського фактора. Система електронних ключів робить електронну звітність захищеною від стороннього втручання;

- оперативність обробки одержаної інформації;

- можливість платникам своєчасно та зручно звітувати в усі контролюючі державні органи;

- звітність, відправлена до податкового органу електронною поштою через мережу Інтернет із застосуванням посилених сертифікатів ключів електронного цифрового підпису, не потребує дублювання на паперових носіях та зберігання останніх;

- скорочення терміну проведення перевірок щодо правомірності заявлених платниками податків до відшкодування сум ПДВ та своєчасність відшкодування ПДВ;

- відсутність потреби в перенавчанні, адже сторінки електронної форми звітності повністю відповідають звітному документу на паперових носіях;

- автоматичну перевірку документів на наявність арифметичних і методологічних помилок та описок. Програмне забезпечення звітності виконує чимало спеціальних автоматичних розрахунків і самостійно знаходить помилки. Це стало надзвичайно актуальним із набранням чинності Податковим кодексом України, адже коли змінюються бланки й форми заповнення звітності, бухгалтер може помилитись мимоволі, а система відразу про це сигналізує. Тому завжди можна відправити відкоригований чи новий звіт, і остання відправлена версія вважається в податковій правильною. Це хороший крок податківців назустріч платникам податків.

Отже, запровадження електронної звітності – це підвищення рівня обслуговування платників податків, зниження затрат та поліпшення їхньої звітності, полегшення процедур, спрощення отримання й обробки звітності, безконтактний метод, який унеможливує зловживання в податковій сфері. Подання звітності в електронному вигляді є не лише засобом забезпечення прозорості відносин між податковими органами та платниками податків, а й питанням престижу

для підприємства, яке демонструє свою позицію сумлінного платника податків [6, с. 95].

Проте існують і недоліки в системі електронної податкової звітності. Наприклад, тривалий час платники були вимушені купувати за власні кошти електронні ключі в акредитованих центрах сертифікації ключів для подання електронної податкової звітності, адже податкові органи безкоштовно ключі не «роздають». Із запровадженням передбаченої законодавством автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності» ситуація поліпшилася.

Інша проблема існує щодо звіту «Податкова декларація з податку на додану вартість». Під час заповнення форми звіту програма не повідомляє про недійсність свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ. Можливості кожного разу під час заповнення реєстру податкових накладних перевіряти актуальність інформації щодо окремого контрагента часто немає. Тому виникають непоодинокі випадки, коли відбуваються розрахунки та виписуються податкові накладні на платника ПДВ, якого юридично не існує. Це може призвести до неврахування частини податкового кредиту, що тягне донарахування податку, а також пеню й адміністративні штрафи. Зовсім абсурдна ситуація виникає, коли підприємство позбавляють свідоцтва платника ПДВ, не повідомляючи його про це.

Інша проблема електронної звітності стосується роботи з іноземними контрагентами суб'єкта господарювання. Під час подання документа «Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів Пенсійного фонду України», коли вносяться дані іноземних громадян, видає помилку у зв'язку з відсутністю в останніх по батькові. Тому звіт не вводиться в базу та вважається незданим, що знов-таки тягне фінансові санкції. Доводиться відвідувати податкову й надавати належним чином засвідчену копію паспорта іноземця. Це забирає дуже багато часу та не сприяє підвищенню позитивного іміджу працівників податкових органів. Вирішення цієї проблеми також криється в зміні програмним шляхом форми звіту [6, с. 96].

Етап реєстрації податкової звітності в податковому органі. Пунктом 49.9 ст. 49 ПКУ передбачено, що декларація вважається прийнятою (а отже, має бути зареєстрована) за датою

її фактичного отримання податковим органом за таких умов:

– якщо платником виконано вимоги ст. ст. 48 та 49 ПКУ щодо складання й подання декларації;

– якщо на всіх аркушах податкової декларації є відмітка (штамп) податкового органу із зазначенням дати її отримання, а також за наявності квитанції про отримання декларації (у разі електронної форми подання) або поштового повідомлення з відміткою про вручення;

– якщо податковий орган не надає (або не надсилає) платнику податків у встановлені терміни повідомлення про відмову в прийнятті податкової декларації. Таке повідомлення податківці мають право надсилати лише в тому разі, якщо в декларації немає реквізитів, зазначених у п. п. 48.3 та 48.4 ст. 48 ПКУ. Формально невідповідність підписів не може бути підставою для надсилання платникові такого повідомлення.

Терміни, у які повідомлення має бути надано, вказані в п. 49.11 ст. 49 ПКУ, зокрема: щодо звітності, надісланої платником податків поштою чи засобами електронного зв'язку, – протягом 5 робочих днів із дня її отримання, а щодо звітності, отриманої від платника податків чи його представника особисто, – протягом 3 робочих днів із дня її отримання.

З огляду на те, що відповідальність за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності значно підвищилась, платникам варто звертати увагу на дотримання податківцями цих термінів; і незалежно від наявності відмови в прийнятті податкової декларації платник податків зобов'язаний погасити податкове зобов'язання, самостійно визначене ним у декларації, упродовж встановлених термінів (п. 49.16 ст. 49 ПКУ).

Третій етап – *дії платника податків у разі відмови в прийнятті звітності*. Платник податків, який отримав письмове повідомлення про відмову в прийнятті податкової декларації, має право подати податкову декларацію та сплатити штраф у разі порушення терміну її подання, а також оскаржити рішення податкового органу в адміністративному чи судовому порядку. Тобто він має право подати скаргу до податкового органу вищого рівня або позов до суду. Якщо рішення за скаргою буде прийнято на користь платника податків, відповідно до п. 49.13 ПКУ податкова декларація вважатиметься прийнятою в день її фактичного отримання органом державної податкової служби.

Четвертий етап утворює *відповідальність за неподання чи несвоєчасне подання податкової звітності*. Міру відповідальності платників податків за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності передбачено п. 120.1 ст. 120 ПКУ. За неподання чи несвоєчасне подання податкових декларацій (розрахунків) розмір штрафу становить 170 грн за кожне таке неподання або несвоєчасне подання. Однак за ті ж дії, вчинені платником, до якого протягом року вже було застосовано штраф за таке порушення, йому загрожує штраф у розмірі 1020 грн. У зв'язку із запровадженням такої прогресивної шкали штрафів необхідно з'ясувати низку питань.

По-перше, варто виходити з того, що штраф у розмірі 1020 грн може бути застосовано у випадку, коли штраф у розмірі 170 грн було застосовано за аналогічне порушення менше року тому. Тобто якщо, наприклад, першим порушенням було неподання звітності, то другим також має бути неподання звітності, а не несвоєчасне її подання.

По-друге, у п. 120.1 ст. 120 ПКУ кількість порушень не прив'язана до окремого виду податкової звітності. Тобто формально якщо перше порушення полягало в несвоєчасному поданні декларації з ПДВ, то другим порушенням може вважатись несвоєчасне подання декларації про прибуток підприємства. За таких умов штрафи за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності становитимуть здебільшого 1020 грн. Тому залишається лише сподіватись, що процедура подання податкової звітності стане значно простішою, і податківці не вигадуватимуть будь-які неправомірні причини для неприйняття декларацій [7, с. 68, 69].

Висновки. Таким чином, процедуру прийняття податкової звітності в податковому органі утворюють такі етапи: 1) отримання податкової звітності від платника податків та перевірка обов'язкових реквізитів; 2) реєстрація податкової звітності в податковому органі; 3) дії платника податків у разі відмови в прийнятті звітності; 4) відповідальність за неподання чи несвоєчасне подання податкової звітності.

Список використаної літератури:

1. Семенко Т.М. Облік та аудит податку на додану вартість на цукрових заводах : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Т.М. Семенко ; Київський нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2012. – 200 с.
2. Каширина М.П. Методика аудита налогового учета и отчетности налога на прибыль организаций :

- дисс. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.12 / М.П. Каширина ; Московский гос. ун-т экономики, статистики и информатики. – М., 2013. – 164 с.
3. Ткачик Л.П. Развитие корпоративного податкового менеджменту в умовах відкритої економіки України : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / Л.П. Ткачик ; Львівський нац. ун-т ім. І. Франка. – Львів, 2014. – 200 с.
 4. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.
 5. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік : затверджений Головою Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sta-sumy.gov.ua/data/files/131201.pdf>.
 6. Теремецький В.І. Електронна податкова звітність: міжнародний досвід та проблеми впровадження в Україні / В.І. Теремецький // Право і суспільство. – 2012. – № 3. – С. 92–98.
 7. Журавська І.М. Податкова звітність у Податковому кодексі: без змін не обійшлося / І.М. Журавська // Бізнес. Бухгалтерія. – 2011. – № 1/2. – С. 66–69.
-

Бондаренко С. А. Субъективные права налогоплательщиков по учету и отчетности

В статье анализируются права налогоплательщиков по учету и отчетности. Автор доказывает, что эта группа прав занимает промежуточное место среди прав налогоплательщиков. На основе проведенного анализа автор установил, что процедура принятия налоговой отчетности в налоговом органе имеет следующие этапы: 1) получение налоговой отчетности от налогоплательщика и проверка обязательных реквизитов; 2) регистрация налоговой отчетности в налоговом органе; 3) действия налогоплательщика в случае отказа в принятии отчетности; 4) ответственность за непредставление или несвоевременное представление налоговой отчетности.

Ключевые слова: налогоплательщик, налоговые права, учет и отчетность налогоплательщика, налоговая декларация, налоговое обязательство.

Bondarenko S. O. Subjective rights of taxpayers in accounting and reporting

The article analyzes the law of tax accounting. The author argues that the rights group takes an intermediate position among the rights of taxpayers. Based on the conducted analysis, the author found that the procedure of making tax reports to the tax authority is divided into the following stages: 1) receiving of tax reporting from the taxpayer and verification of details; 2) the registration of tax reporting to tax authorities; 3) the actions of the taxpayer in case of refusal in acceptance of statements; 4) liability for failure to submit or late submission of the tax reporting.

Key words: taxpayer, tax rights, accounting taxpayer, tax declaration, tax liability.