Учет плательщиков налогов и налоговых поступлений

**1. Общие положения об учете плательщиков налогов**

В данной теме хотелось бы рассказать о порядке и особенностях учета плательщиков налогов. Учитывая большое количество государственных целевых фондов, которые наряду с ОГНС также осуществляют учет плательщиков налогов, сборов и других обязательных платежей, в этой теме мы остановимся именно на учете, который осуществляют ОГНС. Без сомнения ГНС в данном вопросе является "законодателем мод" и порядок учета плательщиков налогов другими контролирующими органами государства практически не отличается от порядка учета налоговой службой.

Налоговому планированию и оптимизации налоговых платежей для любого субъекта предпринимательской деятельности предшествует его государственная регистрация и постановка на налоговый учет в ГНИ по месту регистрации. Учет плательщиков налогов является одной из основных функций ОГНС, которая создает предусловия для осуществления контроля правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления налогов и сборов (обязательных платежей) в бюджеты и государственные целевые фонды.

Органы ГНС Украины осуществляют учет всех СПД юрлиц, их обособленных подразделений и представительств, включая нерезидентов, а также физлиц предпринимателей и тех, которые имеют объекты налогообложения. Кроме этого налоговой службой ведется учет договоров о распределении продукции и о совместной деятельности.

Данный учет регламентирован Инструкцией о порядке учета плательщиков налогов, утвержденной Приказом ГНА Украины от 19.02.1998 года №80 и зарегистрированного в Минюсте 16.03.1998 года под №172/2612.

**2. Организация учета плательщиков налогов в ОГНС**

С претворением в жизнь принципа "единого окна" при госрегистрации СПД задекларированного Законом Украины "О государственной регистрации юридических лиц и физических лиц - предпринимателей" от 15.05.2003 года, который вступил в силу лишь с 01.07.2004 года, постановка на учет плательщиков налогов органами ГНС осуществляется по принципу организационного единства регистрационных процедур, которые проводятся государственными регистраторами (при районных или городских администрациях) и процедур постановки на учет плательщиков налогов, которые проводятся органами ГНС.

Этот принцип организовывается одним из двух способов:

1. Через "единные регистрационные офисы", созданные при исполнительных комитетах городских или районных советов, где работают госрегистраторы и в которых выделены рабочие места для работников подразделений по учету плательщиков налогов органов ГНС. При таком взаимодействии справки о постановке на учет в ОГНС выдаются плательщику налогов одновременно с выдачей им свидетельств о госрегистрации.
2. Путем обмена документами, сведениями между госрегистраторами и ОГНС в установленном нормативными актами порядке.

Для обеспечения полноты учета плательщиков налогов ОГНС по состоянию на 1-ое число каждого месяца проводят сверку районного уровня Единного банка данных о плательщиках налогов – юридических лиц, а также Реестра физических лиц с данными соответствующих органов госрегистрации и органов статистики с обязательным составлением актов сверок.

Кроме этого ОГНС координируют свою деятельность по вопросам учета плательщиков налогов с финансовыми органами, органами Госказначейства, СБУ, внутренних дел, проукратуры, таможней и контрольно-ревизионной службой, а также с налоговыми службами других государств.

3. Порядок постановки на учет плательщиков налогов – юридических лиц и их обособленных подразделений

Постановка на учет осуществляется по их местонахождению соответствующими ОГНС после внесения сведений в Единный госреестр, или, в случаях, предусмотренных законодательством, после присвоения идентификационных кодов Единного госреестра предприятий и организаций Украины.

Воинские части в десятидневный срок с момента получения свидетельства о госрегистрации как субъекта хозяйствования информируют про это ОГНС по месту дислокации части.

Неприбыльные организации, которые полностью финансируются из бюджета, обслуживаются централизованными бухгалтериями исполнительных органов местной власти и самоуправления в части расчетов оплаты труда работников и перечиления в бюджет налогов, сборов, и других обязательных платежей и не имеют собственных текущих счетов в финансовых учреждениях, могут не состоять на учете в ОГНС.

Основанием для постановки на учет юридического лица и обособленных подразделений является поступление в ОГНС уведомления госрегистратора о проведении госрегистрации юрлица и сведений из регистрационной карточки.

Про получение таких уведомлений от госрегистратора налоговый орган делает запись в журнале учета плательщиков налогов – юрлиц по форме №2-ОПП. Все сведения вносятся в Единный банк данных юрлиц районного уровня.

Однако, дополнительны основанием для поставноки на учет юрлица или его обособленного подразделения может быть его желание (в том числе, если в отношении него не поступли сведения от госрегистратора) и самостоятельно поданные этим юрлицом документы. Для различных юрлиц пакет документов может изменяться, но, как правило, это заявление формы №1-ОПП, копия свидетельсва о госрегистрации и копия справки о присвоении идентификационного кода ЕГРПОУ. Однако в этом случае поставке на учет такого юрлица предшествует проверка через соответствующего госрегистратора факта его включения в Единный госреестр и факта не прекращения такого юрлица.

Как отмечалось ранее на учете в ОГНС должны находиться и соглашения о распределении продукции и договора о совместной деятельности на територии Украины без создания юрлиц, при исполнении которых возникают обязанности по уплате налогов. Для постановки на учет договора о совместной деятельности без создания юрлица плательщик налогов (резидент), который назначен участниками договора ответственным за удержание и внесение налогов в бюджет, по своему местонахождению на налоговом учете подает такие документы:

* заявление формы №1-ОПП;
* заверенную копию договора о совместной деятельности;
* информационную карточку договора с отметкой органа, который произвел госрегистрацию этого договора (только для договоров о совместной деятельности с участием иностранного инвестора).

С момента постановки на учет плательщик налогов считается таким, который находится на общей системе налогообложения, если этим плательщиков не выбран другой способ налогообложения (например, уплата единого налога).

Постановка на учет плательщика налогов ОГНС проводится на протяжении 2-х рабочих дней после поступления сведений от госрегистратора или заявления от плательщика налогов.

Как можно скорейшая постановка на учет в ОГНС является прямым интересом плательщика налогов, хотя бы потому, что банки не начинают производить операции по открытым счетам клиента до получения подтверждения о его постановке на учет.

После постановки на учет плательщика налогов ОГНС формирует справку по форме №4-ОПП. В зависимости от способа взаимодействия органа ГНС и госрегистратора или категории плательщика налогов эта справка:

1. Выдается такому плательщику работником ОГНС в "единном регистрационном офисе" одновременно со свидетельсвом о госрегистрации.
2. Не позднее следующего рабочего дня после постановки на учет плательщика налогов передается органом ГНС госрегистратору для выдачи вместе со свидетельсвом.
3. Не позднее следующего рабочего дня после постановки на учет направляется органом ГНС такому плательщику налогов почтой с уведомлением о вручении.

Третий способ используется только приминительно к плательщикам, которые стали на учет по своему заявлению, а также других плательщитков в случае невозможности применения первых двух. Способ второй применяется в случае невозможности применения способа первого.

Справка формы №4-ОПП регистрируется в в журнале формы №14-ОПП и является единственным документом, который подтверждает постановку на учет плательщика налогов в ОГНС.

Как уже отмечалось выше, плательщик налогов обязан уведомлять ОГНС в 3-суточный срок об открытии или закрытии счетов в финансовых учреждениях.

Все документы, которые подаются плательщиков налогов при постановке на учет или поступают от госрегистратора концентрируются в регистрационной части учетного дела плательщика налогов. Данное учетное дело плательщика налогов сохраняется и формируется ОГНС до прекращения юрлица или снятия с учета.

Подразделение, которое ведет учет плательщиков налогов, не позже следующего дня после постановки на учет плательщика налогов печатает и передает списки плательщиков налогов, взятых на учет, в подразделение по вопросам налогообложения юрлиц для последующего контроля за предоставлением ими налоговой отчетности. Эти подразделения формируют отчетную часть учетного дела на каждого плательщика налогов и концентрируют в этом деле все предоставленные ими налоговые декларации и расчеты.

Постановка на учет крупных плательщиков налогов осуществляется специализированной ГНИ в городе, на которую возложены функции обслуживания крупных плательщиков налогов, на протяжении 2-х рабочих дней после принятия решения налогового органа по предыдущему месту учета такого плательщика о зачислении его в категорию крупных. На протяжении 1-го рабочего дня в СГНИ передается и все учетное дело крупного плательщика налогов.

Такой порядок существует при исключении плательщика из категории крупных.

К перечню крупных плательщиков налогов, которые обслуживаются СГНИ, включаются учреждения банков области (районов), независимо от количества баллов, а также дочерние предприятия крупных плательщиков налогов, филиалы, представительства, отделения и другие обособленные подразделения, которые не имеют статуса юрлиц и располагаются на территории этой же области. Решение о включение в перечень указанных плательщиков налогов принимается ГНА Украины.

4. Особенности постановки на учет самозанятых лиц

Постановка на учет самозанятых лиц осуществляется на тех же основаниях, как и для юрлиц по месту проживания такого лица.

При постановке на учет такого лица орган ГНС делает запись в журнале учета плательщиков налогов и сборов (обязательных платежей) физических лиц по форме №7-ОПП. Полученные от госрегистратора или от самого физлица сведения вносятся в Реестр физических лиц.

Постановка на учет проводится также на протяжении 2-ух рабочих дней.

Самозанятые лица также обязаны уведомлять ОГНС в трехдневный срок об открытии или закрытии счетов в финансовых учреждениях.

Подразделение учета плательщиков налогов после постановки на учет формирует учетное дело лица и на второй день после постановки на учет это дело закрепляется за конкретным инспектором, о чем делается отметка в журнале формы №7-ОПП. Регистрационная и отчетная части учетного дела хранятся в подразделении по вопросам налогообложения физических лиц.

Постановка на учет частных нотариусов осуществляется в органе ГНС по месту нахождения рабочего места нотариуса.

**5. Особенности постановки на учет физлиц – не самозанятых**

Физическим лицам не предпринимателям в отличии от юрлиц присваиваются идентификационные номера, а не коды. Об этом гражданам выдается справка органом ГНС по месту регистрации (прописки) физлица. Тем, гражданам, которые по своим религиозным убеждениям не желают получать идентификационных номеров в паспорте делается об этом отметка.

Учет физических лиц, которые не являются самозанятыми лицами, осуществляется ОГНС независимо от наличия у таких физлиц объектов налогообложения.

Учет иностранных граждан, которые имеют постоянное место проживания на Украине и получают доходы на ее территории, осуществляется ОГНС на общих основаниях.

**6. Порядок снятия с учета плательщиков налогов в ОГНС**

Для целей налогообложения ликвидацией плательщика налогов является ликвидация плательщика налогов как юридического лица или приостановление регистрации физического лица как предпринимателя, а также ликвидация филиалов, отделений, обособленных подразделений плательщика налогов, в результате чего происходит закрытие их счетов и/или утрата статуса плательщика налогов в соответствии с законодательством.

Для снятия с учета юрлица, кроме воинской части, в случае принятия решения о прекращении учредителями юрлица, уполномоченными органами или судом, главе комиссии по прекращению (ликвидатору, ликвидкомиссии и т.п.) или лицу, ответственному за погашение налоговых обязательств или налогового долга плательщика налогов в случае ликвидации плательщика налогов, необходимо в 3-х дневный срок от даты внесения в Единный госреестр сведений о том, что юрлицо пребывает в процессе прекращения, подать в ОГНС, в котором такой плательщик налогов состоит на учете, следующие документы:

* заявление о снятии с учета по форме №8-ОПП, дата которой фиксируется в журнале формы №6-ОПП;
* оригинал справки формы №4-ОПП;
* копию распорядительного документа (решения) собственника или органа, уполномоченного на это учредительскими документами о ликвидации;
* копию распорядительного документа о создании ликвидкомиссии;
* ликвидационную карточку органов госстатистики (для каждого обособленного подразделения при наличии у плательщика налогов – юрлица обособленных подразделений).

Воинская часть после принятия решения соответствующим органом о прекращении ее хозяйственной деятельности обязана в 5-тидневный срок подать в ОГНС, в которов она состоит на учете, следующие документы:

* заявление о снятии с учета формы №8-ОПП, которое также фиксируется в журнале формы №6-ОПП;
* оригинал справки формы №4-ОПП;
* копию распорядительного документа о создании ликвидкомиссии.

Кроме этого, в 10-тидневный срок с дня подачи заявления формы №8-ОПП составить ликвидбаланс в форме годового отчета (на дату принятия решения о ликвидации) и подать его для проверки в ОГНС.

При получении ОГНС от плательщика налогов заявления формы №8-ОПП, а также на основании информации о возбуждении дела о банкротстве плательщика налогов, производства по делу в суде (обращения в суд, возбуждения судом дела, принятия решения) по отмене госрегистрации, прекращении, признании недействительными или такими, что противоречат закону или учредительным документам, или в других случаях, предусмотренных законом, ОГНС в месячный срок принимает решение о проведении документальной проверки таких плательщиков налогов и соответствующее подразделение начинает проверку. Такой же порядок существует и для филиалов, представительств или обособленных подразделений, которые юрлицо приняло решение закрыть.

Одновременно с этим, по **решению руководителя ОГНС** документальная проверка не проводится, если плательщик налогов приостановил деятельность, не находится по месту регистрации (учета), не предоставляет отчеты на протяжении одного года в ОГНС, не имеет налогового долга и в отношении него использована информация от банковских учреждений, таможенной службы и других контролирующих органов об отсутствии проведения хоздеятельности с момента предоставления последнего отчета, а также подразделением НМ подтверждена невозможность установления местонахождения (места проживания) такого плательщика налогов.

После проведения проверки, в случае отсутствия задолженности перед бюджетом ОГНС снимает плательщика налогов с учета, но только после получения уведомления от учреждения банка о закрытии такому плательщику налогов всех счетов. После завершения процедуры снятия с учета ОГНС составляет справку формы №12-ОПП, которую посылает органу госрегистрации или органу, который осуществил регистрацию. Данная справка фиксируется в журнале формы №6-ОПП, сведения вносятся в Единный реестр юрлиц или Госреестр физлиц. Учетное дело сдается в архив органа ГНС по истечении отчетного года.

В случае, если плательщик налогов не имеет задолженности перед бюджетов, но:

* не предоставляет на протяжении года в ОГНС налоговых деклараций, документов бухгалтерской отчетности;
* если учредительные документы противоречат действующему законодательству;
* осуществляет деятельность, которая противоречит его учредительным документам и законодательству,

то руководитель ОГНС принимает решение в виде распоряжения в отношении такого СПД – об обращении в суд или хозяйственный суд с заявлением (исковым заявлением) об отмене госрегистрации СПД.

После принятия решения судом, такие плательщики налогов органом ГНС снимаются с учета.

Предприятия-банкроты снимаются с учета после утверждения ликвидбаланса определением хозсуда, принятия судом решения о ликвидации такого предприятия и признания налогового долга безнадежным в таком самом порядке.

Также плательщик налогов может быть снят с учета в связи с изменением местонахождения (места проживания). Для этого он подает заявление формы №9-ОПП и орган ГНС по предыдущему месту регистрации снимает его с учета на протяжении месяца, однако пребывание плательщика налогов на учете должно быть продолжено до:

* завершения текущего бюджетного года, если ЗУ о госбюджете на текущий год предусмотрено, что при изменении местонахождения уплата налогов после перерегистрации осуществляется по предыдущему месту регистрации до завершения текущего бюджетного года (в 2005 году это правило действует во избежание потерь местных бюджетов);
* завершения проверки, если до подачи заявления о снятии с учета она была начата или назначена и ОГНС уже уведомил плательщика налогов о ее проведении;
* возврата чрезмерно уплаченных налогов или их возмещения, если плательщик претендует и имеет право на такой возврат или возмещение, и срок возврата переплаты или возмещения наступил на дату подачи заявления о снятии с учета.

Снятие с учета физических лиц – предпринимателей проводится в таком же порядке. Особенностью является лишь то, что физлицо после принятия решения о прекращении подает кроме заявления формы №8-ОПП еще и оригиналы всех документов, которые выдаются ОГНС (свидетельства, патенты, справки и др.), а также заверенные ОГНС копии этих документов.

Кроме этого, физлицо снимается с учета при наличии справки о смерти такого лица или признания его умершим, безвести пропавшим или недееспособным, в соответствии с законодательсвом, при условии отсутствия у такого лица открытых счетов в учреждениях банков и налогового долга, или признания налогового долга безнадежным.

Снятие с учета соглашений о распределении продукции и договоров о совместной деятельности производится после завершения срока их действия или достижения цели, для которой они заключались.

С принятием новой редакции Инструкции об учете плательщиков налогов, роль подразделений налоговой милиции в учете плательщиков налогов ограничивается лишь установлением их местонахождения при поступлении соответствующего запроса от подразделения учета или других подразделений ГНС. Ранее налоговая милиция имела право проверять паспортные данные учредителей и руководителей плательщика налогов при его постановке на налоговый учет. Теперь этого права у НМ нет.

7. Учет налоговых поступлений

Учет налоговых поступлений в ОГНС Украины ведется на основании Инструкции о порядке ведения органами ГНС оперативного учета платежей в бюджет, контроль уплаты которых осуществляется ОГНС, утвержденной Приказом ГНАУ №276 от 18.07.2005 года.

Оперативный учет платежей, которые поступают в бюджет, ведется подразделением администрирования учетных показателей и отчетности ОГНС, в соответствии с порядком, установленным для уплаты каждого платежа в бюджет.

Учет, контроль и составление отчетности по платежам, которые поступают в бюджет, осуществляется ОГНС с использованием автоматизированной информационной системы (Далее - АИС), которая обеспечивает единый технологический процесс ввода, контроля информации обработки документов.

Сопровождение единого технологического процесса компьютерной обработки документов по учету платежей, которые поступают в бюджет, осуществляется:

* подразделением обработки и введения налоговых документов;
* подразделениями, которые осуществляют расчет сумм налоговых обязательств и штрафных санкций при их наличии;
* подразделением администрирования учетных показателей и отчетности;
* подразделением автоматизации процессом налогообложения.

Все другие подразделения ОГНС являются пользователями обработанной и систематизированной информации учета налоговых платежей.

Все налоговые платежи плательщики перечисляют на соответствующие счета госказначейства. Поэтому информацию о реквизитах открытых счетов для зачисления платежей в бюджет органы ГНС получают от Госказначейства Украины в соответствии с порядком взаимодействия. Данную информацию о реквизитах таких счетов органы ГНС доносят до плательщиков налогов путем размещения на доске налоговых объявлений, установленной на доступном для осмотра месте возле входа в помещение налогового органа.

Для учета начисленных и уплаченных сумм налогов в бюджет органами ГНС на каждый текущий год открываются лицевые счета по каждому плательщику налогов та каждому виду платежа, которые должны уплачиваться таким плательщиком.

Лицевые счета плательщиков открываются ОГНС ежегодно по плательщикам, которые:

* находятся на налоговом учете – с начала года путем переноса сальдо расчетов плательщика с бюджетом и остатка неуплаченной пени (при наличии) в базу данных текущего года после закрытия отчетного года (подачи плательщиком всех необходимых отчетов и проведения, предусмотренных законодательством проверок органами ГНС);
* взяты на налоговый учет на протяжении года – на основании реестров плательщиков с момента начисления или уплаты платежа (в зависимости от того, которое из событий наступает раньше).

***В зависимости от назначения платежей открываются такие лицевые счета:***

* формы №5 – для осуществления учета налога на добавленную стоимость для плательщиков налогов физических и юридических лиц;
* формы №6 – для осуществления платежей, по которым предусмотрена подача налоговых деклараций (расчетов);
* формы №15 – для учета платежей, по которым не предусмотрена подача налоговых деклараций (расчетов) и учета поступлений по погашению просроченной задолженности по кредитам, привлеченным государством или под государственные гарантии, а также бюджетными займами согласно с перечнем должников;
* формы №1-Р – для осуществления учета реструктуризированных сумм.

Все стоимостные операции по лицевым счетам производятся в гривнах с двумя десятичными знаками.

В случае если плательщик налогов переходит на учет из одного органа ГНС в другой, новый лицевой счет не открывается. Учет поступления платежей ведется по лицевому счету, который передан с ОГНС по предыдущему месту регистрации плательщика.

Правильность проведения операций по лицевым счетам плательщиков подлежит обязательной проверке. Так, не менее чем один раз в квартал или по требованию плательщика работником подразделения администрирования учетных показателей и отчетности проводится проверка правильности проведения операций по лицевым счетам. Не менее одного раза в квартал проверка проводится выборочно, при отборе преимущество отдается лицевым счетам со значительными суммами начислений, пени, позитивного или отрицательного сальдо расчетов плательщика с бюджетом. Результаты таких проверок оформляются актом. Акт с расхождениями является основанием для детальной проверки таких расхождений и внесения соответствующих изменений в лицевой счет плательщика.

После проведения регламентных работ по лицевым счетам плательщиков налогов по закрытию отчетного года, лицевые счета плательщиков налогов закрываются. Сальдо расчетов плательщика с бюджетом, в том числе и нулевое, переносится в лицевой счет текущего года.