

ПИТАННЯ ЗАКОНОДАВЧОГО ВИЗНАЧЕННЯ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ОСОБИ ЯК ЗОБОВ'ЯЗАНОЇ СТОРОНИ У ФІНАНСОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

У статті досліджується проблематика законодавчого регулювання правового статусу осіб — платників обов'язкових платежів, як зобов'язаних суб'єктів фінансових правовідносин, з яких держава мобілізує кошти до централізованих фондів коштів. Звертається увага на негативні наслідки застосування колізійних норм. Пропонуються уніфіковані підходи до законодавчого визначення правового статусу осіб, що забезпечують головну функцію фінансових правовідносин — мобілізацію грошових коштів до державного бюджету України.

Ключові слова: податкові резиденти, митні резиденти, фіскальні резиденти, законодавча колізія, резидентський статус.

Маринчак Євген Степанович

аспірант кафедри фінансового права юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Постановка проблеми. У системі фінансового законодавства України в частині регулювання правовідносин щодо мобілізації грошових коштів до централізованих фондів коштів немає єдиного підходу до визначення правового статусу осіб — резидентів та нерезидентів, на яких законом покладено обов'язок сплачувати обов'язкові платежі до цих фондів. Нормативно-правові акти, якими врегульовуються фінансові правовідносини та інші законодавчі акти, ухвалені з метою залучення грошових коштів до централізованих публічних фондів, визначають резидентський статус особи лише щодо тих правовідносин, які вони безпосередньо врегульовують. Тобто в кожному окремому випадку резидентський статус особи, з якої мобілізуються кошти до бюджетів, визначається законодавчим актом лише в межах правовідносин, які цей акт врегульовує. В той самий час, ці законодавчі акти існують з єдиною метою — формування дохідної частини публічних фондів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На науковому рівні питання правового статусу зобов'язаних стосовно держави осіб розглядали представники доктрини фінансового права, такі як Л. К. Воронова, Д. О. Гетманцев, О. В. Гедзюк, Н. Л. Губерська,

С. Т. Кадькаленко, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, Р. М. Лещенко, О. А. Лукашев, О. А. Музыка-Стефанчук, О. П. Орлюк, Л. А. Савченко, Н. Ю. Пришва, Л. М. Чуприна, Н. Я. Якимчук та інші. Однак дослідження даної проблематики відбувалось окремо для кожного інституту фінансового права. Комплексне поєднання наукових позицій дає змогу виділити та об'єктивно дослідити проблематику, якій присвячена ця стаття.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Дослідження цієї проблематики полягає у виявленні неузгодженості між нормами правових актів при визначенні резидентського статусу вищезазначених осіб, що унеможливорює повноцінне функціонування фінансової системи держави як єдиного мобілізаційного механізму формування централізованих фондів коштів. Внаслідок цього вдасться виокремити колізійні норми та запропонувати способи вирішення цієї проблематики.

Виклад основного змісту. Держава мобілізує фінансові ресурси до централізованих та децентралізованих фондів коштів в основному за допомогою обов'язкових платежів (у формі податків та зборів), добровільних платежів (емісія державних цінних паперів), штрафних, у тому числі фінансових санкцій та пені за порушення законодавства, та за допомогою інших додаткових методів — включення прибутку до розподілу Національного банку України, прибутку суб'єктів господарювання державної форми власності, залучення грошових коштів суб'єктів міжнародного публічного права тощо. Обов'язкові

платежі (податкові надходження) становлять понад 80% зведеного бюджету України. Л.К. Воронова зазначає: «фінанси України — це система економічних відносин, пов'язаних із планомірним утворенням і розподілом публічних фондів коштів, необхідних для функціонування держави і органів місцевого самоврядування» [1, с. 814]. Органи державної влади становлять державний механізм, наділений владними повноваженнями в галузі фінансів, тобто «юридично закріпленими можливостями здійснювати державну владу, ухвалювати від імені держави юридично значимі рішення в галузі фінансів і забезпечувати їх реалізацію» [1, с. 817].

Юридично значимі рішення, ухвалені від імені держави в частині мобілізації коштів до державних фондів, мають утворювати єдиний законодавчий механізм, спрямований на формування дохідної частини бюджетів. Однак ще на стадії визначення правового статусу зобов'язаної стосовно держави особи, на яку покладено обов'язок зі сплати податків та зборів, виникає суперечність правових норм та прогалини в правовому регулюванні.

Правовий статус особи — платника податків і зборів визначається обов'язками та правами, закріпленими в Податковому кодексі України (далі — ПКУ). Так, у п. 1.1 ст. 1 ПКУ зазначено, що цей кодекс регулює відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає платників податків і зборів, їхні права та обов'язки [2]. У свою чергу, обсяг прав і обов'язків залежить від резидентського статусу

особи — платника податку, що визначається пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, тобто правовий статус платників обов'язкових платежів (податків, зборів) та обсяг правового статусу (резидентського статусу) визначають норми ПКУ.

Водночас пп. «а» та пп. «в» п. 50 ст. 4 Митного кодексу України (далі — МКУ) [3] також визначає правовий статус осіб і його обсяг у частині сплати митних платежів (ПДВ, акцизний податок та мито), які відповідно до ст. 9 ПКУ належать до загальнодержавних податків та зборів. Проблема в тому, що норми ПКУ та МКУ не узгоджуються в частині визначення резидентського статусу. Дана колізія в українському правовому просторі породжує два окремі явища: «податкових» та «митних» резидентів України. Ці особи наділені різним обсягом прав та обов'язків у межах одного інституту (або двох споріднених інститутів) фінансового права в частині залучення (мобілізації) грошових коштів до централізованих фондів коштів.

Колізію правових норм можна спробувати вирішити виходячи з загальних положень податкового законодавства. Так, податкове законодавство України складається, крім іншого, з ПКУ, МКУ та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій із переміщення товарів через митний кордон України (п. 3.1 ст. 3 ПКУ). Митний кодекс України є частиною податкового законодавства України. Правила оподаткування товарів, що переміщуються

через митний кордон України, визначаються ПКУ, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються МКУ та іншими законами з питань митної справи (п. 1.2 ст. 1 ПКУ). Відносини, пов'язані з установленням та справлянням мита, регулюються митним законодавством, якщо інше не передбачено ПКУ (п. 9.2 ст. 9 ПКУ), тобто відповідно до ПКУ, нормами МКУ врегульовуються процедурні правила оподаткування митом. Отже виходячи з загальних положень податкового законодавства правовий статус зобов'язаних осіб визначається саме нормами ПКУ. Крім того, відповідно до п. 5.2 ст. 5 ПКУ, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням ПКУ, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПКУ.

З метою своєчасної мобілізації коштів і створення умов для повного і своєчасного фінансування функцій держави та органів місцевого самоврядування для регулювання публічних фінансових правовідносин законодавець ухвалює нормативні акти, які за своєю суттю не належать до фінансово-правових, однак за відсутності яких фінансові відносини не можуть бути належно врегульовані [1, с. 824].

Так, одним із таких нормативних актів є Закон України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР. Стаття 1 Закону містить імперативну норму, що виручка резидентів у іноземній валюті підлягає зарахуванню

на їхні валютні рахунки в уповноважених банках у строки виплати заборгованостей, зазначені в контрактах, але не пізніше 180 календарних днів з дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) [4]. Тобто цей закон поряд із податковими та митними резидентами породжує у правовому просторі ще й «валютних резидентів». Проте згаданий Закон не містить ані визначення терміна «резидент», ані бланкетної норми, яка відсилала б до джерела визначення цього терміна. Ще один приклад — Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ. За ним іноземні суб'єкти господарської діяльності — це суб'єкти господарської діяльності, що мають постійне місцезнаходження або постійне місце проживання за межами України (абз. 20 ч. 1 ст. 1) [5]. Даний законодавчий акт створює четверту групу резидентів у межах функції мобілізації коштів до публічних фондів — «резидентів зовнішньоекономічної діяльності». Особливість визначення цього статусу — він детермінується лише залежно від місцезнаходження юридичної особи або постійного місця проживання фізичної особи (абз. 39, абз. 40 ч. 1 ст. 1) й одночасно суперечить нормам як ПКУ, так і МКУ.

Стан приватних фінансів цілком залежить від стану ринку і законів ринкової економіки, публічні фінанси не ізольовані від ринкової економіки. Вони дещо підпорядковані ринковим факторам, але цілком залежать від дій публічної влади [1, с. 811], яка на кожному етапі відтворювального процесу (виробництво, обмін, розпо-

діл, споживання) мобілізує кошти до державних фондів. Унаслідок того, що немає єдиного законодавчого підходу до визначення правового статусу зобов'язаних стосовно до держави осіб, створюються несприятливі умови як для приватного, так і для публічного сектору економіки і, як наслідок, для фінансової системи держави.

Колізійне визначення резидентського статусу осіб у фінансових правовідносинах створює передумови для неправомірної поведінки суб'єктів цих правовідносин та для суперечливої правозастосовної діяльності фіскальних органів. Яскравим прикладом цього може бути ухвала Вищого адміністративного суду України від 19.08.2015 р. у справі № К/800/15579/14 [6]. Фактичні обставини справи: фізична особа — громадянин України, що є резидентом Німеччини (має картку-дозвіл на постійне безстрокове проживання в Німеччині; офіційно зареєстрований у Німеччині за певною адресою; є засновником та директором юридичної особи — резидента Німеччини; має закордонні паспорти України з дозволом на проживання в Німеччині), керуючись нормами національного податкового законодавства України, обґрунтовано вважав себе резидентом Німеччини. Під час перетину кордону України на власному автомобілі співробітники фіскальної служби відмовили йому в тимчасовому ввезенні транспортного засобу на територію України строком до одного року (як для нерезидентів України) та надали дозвіл на ввезення транспортного засобу в митному режимі

«транзит» строком на 10 днів (як для резидентів України), посилаючись на пп. «в» п. 50 ст. 4 МКУ, а не на пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ. Вищий адміністративний суд України підтримав позицію судів попередніх інстанцій і ухвалив рішення не на користь фізичної особи, виходячи з того, що при визначенні поняття нерезидент у контексті даних правовідносин не підлягають застосуванню норми ПКУ. Іншими словами, таку позицію можна пояснити тим, що відповідно до норм ПКУ позивач не є резидентом України, а відповідно до норм МКУ (що є частиною податкового законодавства України) позивач є резидентом України. Якщо подивитись на аналогічну проблематику з іншого боку (з боку справляння податків), то наприклад, відповідно до пп. 212.1.3 п. 212.1 ст. 212 ПКУ платниками акцизного податку (що є митним платежем) є фізична особа — резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства. Звідси виникає теоретичне питання: резидентський статус такої особи повинен визначатись відповідно до норм МКУ, оскільки це відносини пов'язані зі справлянням митних платежів, чи все ж таки нормами ПКУ, якими визначається суб'єкт оподаткування акцизним податком (правовий статус платника податку).

Висновки. У державах з розвинутою економікою правове регулювання механізму мобілізації фінансових ресурсів до централізованих фондів коштів відбувалося еволю-

ційно. Внаслідок цього у правовому полі таких держав (як-от Республіка Франція, Федеративна Республіка Німеччина) бачимо однозначне визначення правового статусу осіб, зобов'язаних сплачувати обов'язкові платежі. У законодавстві цих держав для визначення обсягу правового статусу зобов'язаних осіб (платників податків, зборів, митних платежів) терміни «податковий резидент» або «митний резидент» здебільшого не застосовуються. Обсяг правового статусу визначається законодавчим терміном «фіскальний резидент». Процедура визначення правового статусу фіскального резидента однакові як для податкового, так і для митного законодавства. Етимологія терміна «фіскал» походить від латинського слова «*fiscus*» — каса, казна. Його використовують у публічних фінансах для визначення або посадових осіб, або джерела надходження грошових коштів до бюджетів.

Запровадження в українському правовому полі єдиного підходу до визначення правового статусу зобов'язаних стосовно держави осіб для всіх нормативно-правових актів, які врегульовують відносини з приводу мобілізації фінансових ресурсів до централізованих фондів коштів, сприятиме як позитивній правозастосовній діяльності, так і належному функціонуванню фінансової системи держави як єдиного механізму. Перший малопомітний крок у цьому напрямі можна простежити з реорганізації Міністерства доходів і зборів України (до компетенції якого входила податкова та митна політика держави) в Державну фіскальну

службу України. Надалі потребують узгодження норми податкового, митного законодавства та інших нормативно-правових актів, ухвалених з метою залучення грошових коштів до централізованих фондів коштів.

Список використаних джерел:

1. Воронова Л. К. Вибрані праці / Л. К. Воронова; [упоряд.: М. П. Кучерявенко та ін.]. — Харків : Право, 2016. — 949 с.

2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : зі змін. і доп. станом на 10.09.2015 р. // Офіційний вісник України. — 2010. — Т. 1. — № 92. — С. 9.

3. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI : зі

змін. і доп. станом на 24.07.2015 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2002. — № 38–39. — Ст. 288.

4. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті : Закон України від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР : зі змін. і доп. станом на 15.10.2014 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1994. — № 40. — Ст. 364.

5. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII : зі змін. і доп. станом на 15.09.2016 р. // Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР). — 1991. — № 29. — Ст. 377.

6. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 19.08.2015 р. у справі К/800/15579/14 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/48888700>.

Маринчак Е. С. Вопросы законодательного определения правового статуса лица как обязанный стороны в финансовых правоотношениях

В статье исследуется проблематика законодательного регулирования правового статуса лиц — плательщиков обязательных платежей как обязанных субъектов финансовых правоотношений, от которых государство мобилизует средства в централизованные фонды денежных средств. Обращается внимание на негативные последствия применения коллизионных норм. Предлагаются единые законодательные подходы к определению правового статуса лиц, обеспечивающих основную функцию финансовых правоотношений — мобилизацию денежных средств в бюджеты Украины.

Ключевые слова: налоговые резиденты, таможенные резиденты, фискальные резиденты, законодательная коллизия, резидентский статус.

Marynchak Y. S. The range of legal issues determining the legal status of a person as an obliged party in a financial legal relations.

In the article the author examined the issues of legislative regulation of the legal status of an individual payers of obligatory payments (taxes, fees), as obliged entities in financial relationships, from which the state mobilizes financial resources to the central budgets (state and local budgets). In each case, the residency status of the person, from whom the state mobilized funds to the budget, is determined by legislative act only within the relationships that this act regulates. At the same time, these laws exist for the sole purpose - to ensure the revenues to the public funds (state and local budgets). The author draws attention to the negative consequences of the conflicting rules.

The national legislation of developed countries usually does not have definitions of a «fiscal resident». Instead of this such countries have rules which designate a person as a fiscal resident of a specific fiscal jurisdiction. It is necessary to note that this practice was implemented in the tax legislation of Ukraine. Taking into account the international experience, the law-maker provided the criteria for designation a person as a resident of Ukraine.

The author used general scientific and special methods of research: dialectical method of research of procedural characteristics of residential status of an individual; formal dogmatic (legal and technical) research method to determine the nature of the terms «residence»; comparative analysis of legal norms of Ukrainian legislation.

The author offers the legislative approaches to determining the legal status of those providing the main function of financial relationships - mobilization of funds to the budgets of Ukraine.

Key words: tax residents, customs residents, fiscal residents, legal conflict, resident status.