

користанню та пошуку нових джерел коштів для розвитку України, зміцненню правопорядку в її економічній сфері.

Надійшла до редколегії 15.05.97

ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

М. КУЧЕРЯВЕНКО, доц. НЮА України

ПОДАТКОВИЙ СТАТУС ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

Перш ніж зупинитися на характеристиці особливостей податкового режиму юридичних осіб, вважаємо за доцільне зробити одне зауваження. Класифікація платників на юридичних та фізичних осіб є одним з найбільш традиційних і усталених положень у фінансовому праві. Проте навряд чи можна говорити про абсолютність даного підходу. Поділ усіх учасників податкових правовідносин на дві категорії не ураховує різноманітність реальних проявів у галузі регулювання податків і зборів. Передусім багато з яких податків і зборів припускають змішаного платника, в ролі якого виступають й юридичні, й фізичні особи. Крім того, виділяється також група платників, які не мають статусу юридичної особи.

Тому зазначений поділ припускає не остаточний розгляд окремих положень, а їх динамічний розвиток. Це породжує й низку суперечностей, постановочних проблем. Природно, ми торкнемося лише деяких з них.

Розглядаючи проблему регулювання податкового платника, важливо ураховувати, що таким виступає вельми різно-рідна група:

- а) юридичні особи;
- б) фізичні особи;
- в) платники, які не мають статусу юридичної особи.

Такий (переважно цивільно-правовий) підхід припускає взаємне переплетення багатьох положень, особливостей режиму, а можливо, й нові підходи до принципів класифікації платника. Ця проблема ще більш ускладнюється поняттям резидентства юридичних і фізичних осіб в галузі оподаткування, що на порядок збільшує кількість та рівень складності завдань з регулювання і застосування норм в цієї галузі закріплення податкового механізму.

Законодавство України ґрунтується на загальних правилах, котрі застосовуються у світовій практиці. Щоправда, ба-

гато з яких моментів перебувають у стадії становлення і ще не закріплені в конкретних нормах.

З метою оподаткування основним для юридичних, а також для фізичних осіб є принцип резидентства. При його визначенні виділяють наступні підходи.

1. Місце реєстрації. Підприємство визнається резидентом, якщо воно засновано в державі для здійснення діяльності у формі певного організаційного утворення. Усі підприємства в Україні та Росії є резидентами, якщо вони зареєстровані там, незалежно від місця здійснення діяльності.

Іноді для визначення резидентства досить реєстрації юридичної адреси. У Франції корпорація визнається резидентом, якщо вона зареєстрована у Франції або зареєструвала свою юридичну адресу¹.

В разі відсутності місця державної реєстрації і місця, зазначеного в установчих документах, місцем знаходження підприємства визнається місце здійснення основної економічної діяльності цього підприємства.

Навряд чи можна вважати термін «місце реєстрації» вичерпним. Адже у цьому разі неможливо уникнути ситуацій, коли потенційний платник не вимагає державної реєстрації. Або можливі випадки, коли підприємство зареєстровано в оффшорній зоні, а діяльність здійснює на території іншої держави, маючи тут власні органи управління.

Якщо виходити із світової податкової практики, то в даній ситуації закріплюється правило, що ґрунтується на двох принципових моментах. Так, національним (з метою оподаткування) підприємством визнається будь-яке підприємство, що задовольняє хоча б одній з таких ознак:

а) місце діяльності знаходиться на території держави, яка оголосила таку компанію своїм резидентом. В даному разі місце діяльності визначається за місцем державної або іншої офіційної реєстрації;

б) місце управління знаходиться на аналогічній території².

2. Місце управління підприємством визначається як місце здійснення повноважень діючим вищим органом управління (у відповідності зі статутом або установчими документами). Якщо управління підприємством здійснюється фізичною особою, яка є єдиним власником цього підприємства, то місцем управління визнається місце проживання власника або уп-

¹ Див.: Основы налогового права // Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 1995. С. 47.

² Докладніше про це див.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Общая часть. Проект. Комментарии С. Д. Шаталина. М., 1996. С. 349—350.

рвляючого. В разі відсутності вищого органу управління місцем управління визнається місце здійснення повноважень виконавчим органом підприємства.

Традиційно вищим органом управління підприємством виступає Рада директорів або подібний йому орган. Як виняток можуть розглядатися випадки приватного підприємства, господарського товариства тощо. У цьому разі частіше за все місцем управління визнається його місце діяльності.

Відносно відокремлений характер носить управління приватним підприємством. Його місцем управління визнається місце перебування власника. Місце перебування фізичної особи або місце її діяльності розглядається як місце управління підприємством також і тоді, якщо управління передано управляючому підприємством, який є фізичною особою.

С. Пепеляев розмежовує тест центрального управління та контролю і тест місця здійснення поточного управління. У першому випадку резидент здійснює центральне керівництво компанією на території країни (так, у Великій Британії компанії визнаються резидентом, якщо Рада директорів найчастіше проводиться у Великій Британії). У другому випадку резидентом визнається компанія, якщо на території країни знаходяться органи, які здійснюють поточне управління. Так, резидентом в Португалії вважається компанія, якщо її головний офіс або виконавча дирекція знаходиться в Португалії¹.

3. Місце діяльності виділяє як резидента особу, яка здійснює основний обсяг ділових операцій на території країни. Вельми часто місцем діяльності визнається місце обов'язкової реєстрації підприємства (в разі, коли вона є необхідною). Щодо філії, то місцем її діяльності вважатиметься місце її знаходження, зазначене в положенні про філію.

В разі, коли складно визначити основний обсяг ділових операцій при відносно рівних показниках за кількома місцями діяльності одного підприємства, місцем діяльності обирається місце знаходження його органу, який здійснює оперативне фінансове управління цим підприємством. У випадку господарського товариства або податкового партнерства місцем діяльності виступає місце діяльності того учасника, на якого у відповідності з договором між учасниками покладено ведення справ підприємства в цілому².

Своєрідним розв'язанням суперечності, зазначеної на початку п. 3, є уведення до податкового законодавства РФ понять «економічні утворення» та «неекономічні утворення».

¹ Див.: Основы налогового права. С. 46—47.

² Див.: Налоговый кодекс Российской Федерации. С. 350—352.

Ці дві групи протистоять фізичним особам і поглинають юридичних осіб та платників без утворення юридичної особи (філії, відокремлені підрозділи тощо).

Економічні утворення мають задовольняти двом ознакам:

1) кваліфікації діяльності, котру здійснює утворення як економічне;

2) спеціальній організаційній формі здійснення економічної діяльності;

Такими формами виступають:

а) національні юридичні особи;

б) іноземні юридичні особи;

в) філії, відділення та інші відокремлені підрозділи підприємств, зазначених в п.п. «а» та «б», за умови, що вони мають окремий баланс і рахунок;

г) податкові партнерства — специфічні утворення, до яких відносяться прості товариства, пайові інвестиційні фонди, фермерські господарства та ін.¹

Неекономічні утворення припускають інший податковий режим. В його основі полягає та обставина, що вони або не здійснюють активної економічної діяльності, або здійснюють її в дуже обмежених розмірах. Вони або можуть бути звільнені від оподаткування, або реалізовувати податковий обов'язок із застосуванням особливостей, специфіки визначення податкової бази. Специфічний податковий режим неекономічних утворень доповнюється жорстким контролем податкових органів за відповідністю статусу таких утворень їх реальній діяльності. Недотримання статусу неекономічних утворень тягне за собою їх автоматичну перекваліфікацію з метою оподаткування як економічних і відповідно стягнення податкових відрахувань.

Найбільш традиційно до неекономічних утворень відносяться бюджетні, благодійні та релігійні організації, фонди, асоціації, спілки. Цю групу складають також міждержавні та міжурядові організації, фонди, співтовариства, співдружності тощо, але за умови, що вони не займаються активною економічною діяльністю.

Така класифікація нерозривно пов'язана з регулюванням об'єкта оподаткування. В даній ситуації характер діяльності виступає і як одна з підстав формування об'єкта, і як критерій поділу платників на економічні та неекономічні утворення. Зв'язок між платником і об'єктом оподаткування на цій підставі може лежати в основі класифікації податків на резидентські та територіальні.

Резидентські податки базуються на тому, що платник визначає об'єкт податку, держава поширює свою юрисдикцію

¹ Див.: Налоговый кодекс Российской Федерации. С. 346—349.

на усі доходи, як одержані із джерел, що знаходяться за межами держави, так і доходи осіб, котрі мають постійне місце перебування в даній державі? Територіальні податки містять зворотний принцип, при якому об'єкт визначає платника і оподаткуванню підлягають тільки доходи, одержані на території даної держави.

Якщо для розвинутих країн більш вигідний перший варіант, то для України — другий. Саме він проковує приток іноземних інвестицій і обмежується тільки оподаткуванням доходів, одержаних на даній території, незалежно від національного або юридичного статусу платника.

При такому переплетенні податкових режимів не виключені й своєрідні накладки законодавств, що забезпечує можливість уходу від оподаткування. Наприклад, якщо створити компанію за законами Великої Британії, де резидентами є компанії, які мають в країні центр фактичного керівництва, і управляти цією компанією із США, де в основі резиденства покладено місце створення компанії, то дане утворення не буде резидентом ні у Великій Британії, ні в США. Отже, в цих країнах компанія не підпадатиме під режим «необмеженої податкової відповідальності» і виступатиме платником податків лише щодо тих доходів, які одержані із джерел в кожній країні¹.

Російське податкове законодавство, мабуть, найближчим часом (з прийняттям податкового кодексу) придбає ще одну систему платників, в основі якої покладений принцип «споріднення» підприємств, характеру зв'язків, співвідповідкованості між ними:

а) дочірнє підприємство — підприємство, частка участі в якому іншого (материнського) складає не менш 90 %;

б) сестринські — два або більше дочірніх підприємств одного материнського підприємства;

в) материнське підприємство.

Можливі й певні **кількісні критерії** при класифікації юридичних осіб платників податків:

— за джерелами фінансування (бюджетні — на 100 % фінансуються за рахунок бюджету);

— за галузями (сільськогосподарське — 70 % виручки від реалізації сільськогосподарської продукції);

— за розмірами (мале — кількість працюючих).

Румунське податкове законодавство, регулюючи механізм оподаткування прибутку компаній, виділяє чотири категорії платників:

1) румунські юридичні особи, що підлягають оподатку-

¹ Докладніше про це див.: Ваш податковий адвокат. М., 1996. С. 44.

ванню з прибутку, одержаного як на території Румунії, так і поза неї;

2) іноземні юридичні особи, що діють в Румунії як безпосередньо, так і через постійні представництва;

3) іноземні юридичні та фізичні особи, які діють в Румунії на правах партнерів у складі асоціації, що не є юридичною особою;

4) юридичні та фізичні особи, які діють у складі асоціації, котра не має статусу юридичної особи.

Законодавчо закріплений поділ усіх категорій платників на маленьких та великих. Маленьким вважається платник, який за підсумками фінансового року відповідає наступним вимогам:

а) є румунською юридичною особою і його обіг не перевищує 10 млрд лей за 12-місячний період, який закінчується 30 жовтня попереднього фінансового року;

б) на початку фінансового року кількість його персоналу не перевищує 299 постійних працівників;

в) він був маленьким платником податків в усі фінансові роки, які передували його заснуванню (з урахуванням того, що усі платники, зареєстровані до 1 січня 1995 р., вважаються маленькими).

Платник, який не відповідає цим трьома вимогам, вважається великим платником податків¹.

На більш високий рівень висуває платника податку певна сукупність — **консолідована група платників податку** — об'єднання національних підприємств, які мають місцезнаходження в даній державі і виступають як єдиний платник податку щодо окремих податків та зборів.

Це означає не створення нового підприємства, а розгляд консолідованої групи як єдиного платника податку. Права і обов'язки такої групи реалізуються головним підприємством, а усі учасники несуть солідарну відповідальність щодо сплати податків, пені, штрафів.

Консолідація платників можлива у двох видах:

1) *дозвільна* — механізм консолідації заснований на спеціальних дозволах компетентних органів при жорстких обмеженнях на вхідження до консолідованої групи її учасників;

2) *примусова* — базується на вимогах до групи підприємств виступати разом як єдиний платник податку за певних умов.

Встановлення жорстких умов контролю за діяльністю учасників консолідованої групи платників податку пояснюється їх особливим податковим режимом. Особливістю його

¹ Див.: Проблеми фінансового права. Черновці, 1996. С. 142—143.

є те, що усі операції між учасниками групи розглядаються як внутрішньозаводський обіг і зменшують податкове навантаження, а саме:

а) при визначенні консолідованого прибутку збитки одних учасників покриватимуться за рахунок прибутків інших;

б) усі внутрішні взаємні передачі матеріальних та фінансових ресурсів виводяться з-під оподаткування;

в) зекономлюються зворотні засоби, оскільки податки не сплачуються до тих пір, доки продукцію не реалізовано зовнішньому покупцеві.

Консолідована група платників може об'єднувати тільки національні підприємства, і це не означає появи нового організаційно-правового утворення. Учасниками групи можуть бути тільки тісно пов'язані підприємства (за російським законодавством — материнське і одне або кілька дочірніх підприємств, частка участі в яких першого складає не менш 80 %).

Класифікація платників податку може бути здійснена (поряд з найбільш усталеною: юридичні та фізичні особи) й за іншими критеріями:

а) за формами власності платника;

б) за галузевою належністю платника;

в) за видами діяльності платника.

Навряд чи можна скласти закінчений перелік таких критеріїв. Ми б хотіли звернути увагу на декілька нетрадиційну класифікацію і поділити на групи не тих, хто реалізує юридичний обов'язок по сплаті податку, а їх своєрідне дзеркальне відображення — неплатників.

З точки зору повернення боргів неплатники поділяються на:

1) *пасивно законослухняних* — тих, хто припустився технічних, рахункових помилок при обчисленні податків; хто дорожить своєю репутацією; хто уникає розголосу правопорушень, і тому безумовно та відразу погашає заборгованість перед бюджетом;

2) *активно законослухняних* — тих, хто припустився заборгованості, але не згодних з податковими органами, відстоюючих свою правоту, діючих через вищі органи і арбітраж;

3) *безспірних* — осіб, які мають кошти на рахунках, припустилися приховування доходів або інших об'єктів оподаткування, з яких штрафні санкції та платіжи стягуються в безспірному, безакцептному порядку;

4) *прихованих* — осіб, які не мають коштів на рахунках, проте здійснюють діяльність, не скорочують власних потреб

і на підставі дій яких можна судити про наявність коштів на інших рахунках;

5) *безнадійних* — осіб, які нерідко існують тільки формально, не мають коштів, не здійснюють діяльність, не подають ліквідаційний баланс.

Надійшла до редколегії 06.05.97

ПРОБЛЕМИ БОРОТЬБИ ЗІ ЗЛОЧИННІСТЮ

В. ЗЕЛЕНЕЦЬКИЙ, проф., заст. директора НДІВПЗ

НАСЛІДКИ ПОРУШЕННЯ КРИМІНАЛЬНОЇ СПРАВИ

Наслідком називається те, що настає після порушення кримінальної справи. Оскільки цей процесуальний акт містить у своїй резолютивній частині декілька відносно самостійних рішень, реалізація яких зумовлює необхідність здійснення різного роду дій, то звичайно, що порушення кримінальної справи тягне появу не одного, а цілої системи різноманітних правових наслідків.

Першим (і до того ж головним) **наслідком** прийнятого рішення є виникнення (поява) такого специфічного процесуального утворення, яким є кримінальна справа.

В КПК України про цей процесуальний феномен йдеться у багатьох статтях. При цьому в залежності від диспозиції правової норми для його індивідуалізації використовуються різні термінологічні визначення. Так, про «справу» говориться 1077 разів, а про «кримінальну справу» — 126 разів. Такі ж термінологічні визначення розглядуваного процесуального явища використовуються і у КК України. Аналіз статей цього нормативного акта дозволив встановити, що в десяти з них йдеться про «справу», один раз про неї говориться у словосполученні «кримінальна справа» і стільки ж разів про «судову справу» і «справу про злочин»¹.

Можна було б підрахувати і вказати частоту згадування даного феномену і в інших нормативних актах, наприклад, у законах України «Про прокуратуру», «Про міліцію», «Про оперативно-розшукову діяльність», «Про організаційно-пра-

¹ Див.: Кузьминова В. Ю. Понятіе уголовного дела // Актуальні проблеми сучасної науки в дослідженнях молодих учених: Правознавство. Проблеми боротьби зі злочинністю. Х., 1997. Вип. 2.