

УДК 347.73

Євген Маринчак,*аспірант кафедри фінансового права
Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

ФІНАНСОВО-ПРАВОВИЙ ПОГЛЯД НА ДЕРЖАВНУ ПОЛІТИКУ ЩОДО ТИМЧАСОВО ОКУПОВАНИХ ТЕРИТОРІЙ УКРАЇНИ

У статті досліджується проблематика регулювання фінансових правовідносин на тимчасово окупованих територіях України. Розглядається правовий статус податкових резидентів України, що мають податкову адресу в Автономній Республіці Крим або в місті Севастополі, через призму створення та функціонування вільної економічної зони. Здійснюється науково-практичний аналіз Закону України «Про створення вільної економічної зони «Крим» та особливостей здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України» на предмет галузевої приналежності та відповідності чинному законодавству України. Автор статті запропонував правовий механізм поширення податкової юрисдикції України на тимчасово окуповані території.

Ключові слова: Автономна Республіка Крим, окуповані території, вільна економічна зона, резиденти, податкова юрисдикція, платники податків.

Постановка проблеми. З метою регулювання суспільних економічних відносин, що склалися внаслідок тимчасової окупації частини території України, Верховна Рада України, керуючись ст. 13 Закону України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» від 15.04.2014 [1] (далі – Закон № 1207-VII), всупереч положенням Конституції України та національного податкового законодавства ухвалила Закон України «Про створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України» від 12.08.2014 [2] (далі – Закон № 1636-VII). Цей нормативно-правовий акт на десять років встановив особливості правового статусу Вільної економічної зони «Крим» (далі – ВЕЗ «Крим») у межах двох адміністративно-територіальних одиниць України: Автономної Республіки Крим (далі – АРК) і міста Севастополь. У зв'язку із цим є актуальним розкриття легітимного фінансового механізму правового впливу на резидентів і нерезидентів, що мають податкову адресу на тимчасово окупованих територіях.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На науковому рівні специфіку створення та функціонування, сутності і перспектив удосконалення законодавства України щодо вільних економічних зон у тому числі в контексті застосування фінансового меха-

нізму правового впливу досліджували багато вчених як у галузі права, так і в галузі економіки, зокрема О.М. Вінник, О.Д. Данілов, С.В. Дерюгіна, О.Р. Зельдіна, А.А. Пересада, О.Е. Сімсон, С.В. Сідак, О.С. Чмир та інші. Питання податкової юрисдикції держави та правового статусу резидентів – платників податків на науковому рівні розглядали представники доктрини фінансового права, такі як Л.К. Воронова, Д.О. Гетманцев, Н.Л. Губерська, С.Т. Кадькаленко, М.П. Кучерявенко, Р.М. Лещенко, О.А. Лукашев, Н.Ю. Пришва та інші.

Не вирішені раніше проблеми. У період суспільно-політичної та економічної невизначеності в Україні на рівні законодавства з'явилися спроби врегулювати нові суспільні відносини, які виникли внаслідок тимчасової окупації частини території України. Саме ці законодавчі норми потребують наукового дослідження в частині регламентації фінансових правовідносин.

Мета статті – розкрити недоліки нормативно-правових актів, що регламентують, зокрема, фінансові правовідносини на тимчасово окупованих територіях, на предмет невідповідності чинному законодавству; запропонувати фінансово-правовий механізм поширення податкової юрисдикції держави на ці території.

Виклад основного матеріалу. Для належного розуміння проблематики правового

регулювання правовідносин на тимчасово окупованих територіях доцільно розпочати з дослідження правового статусу цих територій. Правовий статус АРК визначається Конституцією України, Законом України «Про Автономну Республіку Крим» від 17.03.1995 [3] і Конституцією АРК, затвердженою відповідним законом [4]. На законодавчому рівні спеціальний правовий статус міста Севастополь визначений у Конституції України [5], проте окремого закону щодо особливостей цього статусу досі не було ухвалено. Тому місцеві органи влади в місті Севастополі здійснюють свою діяльність на підставі Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 [2]. З аналізу законодавчих норм можна побачити, що АРК є невід'ємною складовою частиною України та в межах повноважень, визначених Конституцією та законами України, вирішує питання, віднесені до її відання (ст. 134 Конституції України), зокрема, щодо визначення структури та пріоритетних напрямів розвитку економіки, визначення напрямів і пріоритетів інвестиційної діяльності, надання пільг інвесторам, включаючи іноземних, вирішення інших питань інвестиційної діяльності; створення та забезпечення функціонування вільних економічних зон [5]. Фінансова самостійність АРК гарантується закріпленням законами України за дохідною частиною бюджету АРК на стабільній основі загальнодержавних податків і зборів, які зараховуються в повному обсязі до бюджету АРК [3] (підп. 11, 14 ч. 1 ст. 18 Конституції АРК). Отже, органам влади АРК (Верховній Раді та Раді міністрів) надані повноваження на самостійне врегулювання фінансово-економічних питань у межах компетенції та юрисдикції.

Водночас законодавець, не вносячи змін до чинного законодавства щодо правового статусу АРК, прийняв Закон № 1207-VII, де було зазначено, що особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території визначаються законом [1] (ст. 13). Ця норма потребує уваги відразу у двох площинах: щодо легітимності закріплення змін правового статусу АРК; щодо належного розуміння терміна «економічна діяльність». Так, стосовно першої площини цілком очевидно, що ухвалення нових норм, що йдуть у розріз із чинним законодавством України, потребує змін кореспондуючих законодавчих положень щодо правового статусу АРК. У межах другої площини потребує визначення термін «економічна діяльність», оскільки саме особливості такої діяльності потребують законодавчого регулювання. Економічна наука має багато визначень терміна «економічна діяльність», які залежать

від її видів, форм, суб'єктного складу тощо. У широкому розумінні економічна діяльність – це сукупність приватно-правових відносин, що виникають у процесі виробництва та реалізації товарів та послуг з метою отримання певних матеріальних та нематеріальних благ. Згідно із цим визначенням, у досліджуваній нормі йде мова про регулювання саме приватно-правових відносин на тимчасово окупованій території. Однак на підставі цієї норми був ухвалений Закон № 1636-VII, яким на території АРК та міста Севастополя запроваджено вільну економічну зону.

На законодавчому рівні вільна економічна зона визначається як частина території України, на якій встановлено спеціальний правовий режим господарської діяльності, особливий порядок застосування та дії законодавства України та можуть запроваджуватися пільгові митні, податкові, валютно-фінансові та інші умови підприємництва вітчизняних та іноземних інвесторів [7] (ч. 1 ст. 401 Господарського кодексу України). Відповідно до ч. 2 ст. 1 Закону України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» від 13.10.1992 (далі – Закон № 2673-XII) вільні економічні зони створюються з метою залучення іноземних інвестицій, активізації спільно з іноземними інвесторами підприємницької діяльності для нарощування експорту товарів і послуг, поставок на внутрішній ринок високоякісної продукції та послуг, залучення та впровадження нових технологій, ринкових методів господарювання, розвитку інфраструктури ринку, поліпшення використання природних і трудових ресурсів, прискорення соціально-економічного розвитку України [8].

О.Р. Зельдіна розглядає правову природу вільних економічних зон як частину території держави, на якій для інвесторів встановлюються податкові, митні, фінансові пільги з метою залучення додаткових інвестиційних засобів для активізації виробничого, торгового, зовнішньоекономічного й іншого видів діяльності; впроваджується заохочувальний спеціальний режим господарювання [9]. По суті, коли створюється вільна економічна зона, об'єктом законодавчого регулювання є відносини, що виникають між інвестором-суб'єктом господарської діяльності та державою з метою отримання кожним учасником цих правовідносин позитивного результату, а саме: інвестор, що здійснює господарську діяльність на визначеній території, отримує від держави преференції, за допомогою яких покращує фінансовий результат своєї діяльності; держава отримує позитивну динаміку соціально-економічного росту цієї території.

Тобто при правовій регламентації функціонування вільних економічних зон відбувається поєднання приватних і публічних інтересів.

З урахуванням описаної вище сутності вільних економічних зон потрібно дослідити правову природу ВЕЗ «Крим». Мета створення ВЕЗ «Крим» не визначена в Законі № 1636-VII, однак прописана в пояснювальній записці до нього: збільшення капіталізації та збереження дохідності юридичних осіб, евакуйованих із тимчасово окупованої території, підтримка рівня життя громадян, добровільно або примусово евакуйованих із тимчасово окупованої території [10]. Як видно із цієї тези, мета створення ВЕЗ «Крим» суперечить законодавчо визначеним цілям створення вільних економічних зон. До того ж за загальним правилом об'єктом регулювання закону про вільну економічну зону є відносини між інвестором-суб'єктом господарської діяльності та державою або територіальною громадою, які виникають із приводу реалізації інвестиційних проєктів, а саме: порядок затвердження інвестиційних проєктів, їхня вартість, умови реалізації тощо. Серед прикладів законодавчої регламентації відповідного об'єкту правовідносин можна згадати Закони України «Про спеціальну економічну зону «Славутич» від 03.06.1999 [11], «Про спеціальну економічну зону «Рені» від 23.03.2000 [12], «Про спеціальну (вільну) економічну зону «Порто-Франко» на території Одеського морського торговельного порту» від 23.03.2000 [13], «Про спеціальну економічну зону «Миколаїв» від 13.07.2000 [14] та інші. Натомість об'єктом регулювання за Законом № 1636-VII є відносини, що виникають між фізичними та юридичними особами, з одного боку, і державою, з другого боку, із приводу оподаткування, справляння неподаткових зборів, митних формальностей, перетину адміністративного кордону, трудових відносин, надання дотацій, субсидій, отримання податкової соціальної пільги тощо. Так, Закон № 1636-VII не містить норм, що відповідають Закону № 2673-XII. Законодавче регулювання відносин має характер не заохочувального режиму, який застосовується для вільних економічних зон, а, навпаки, обмежувального, оскільки встановлені в Законі № 1636-VII правила не створюють сприятливих умов для здійснення господарської діяльності. У цьому сенсі О.Р. Зельдіна слушно зауважує, що обмежувальний спеціальний режим господарювання постає як законодавчо визначений режим обмежень процесу здійснення господарської діяльності для досягнення цілей з охорони територій, об'єктів тощо [9]. Таким

чином, правова природа ВЕЗ «Крим» більше подібна до спеціальної економічної зони з обмежувальним режимом господарювання.

Що ж до процедури створення вільної економічної зони, то на підставі ч. 1 ст. 5 Закону № 2673-XII право ініціювання процесу створення належить Президенту України, Кабінету Міністрів України або місцевим радам та місцевим державним адміністраціям. Рішення про створення спеціальної (вільної) економічної зони повинно бути погоджене з відповідною територіальною громадою [8] (ч. 2 ст. 5). У ст. 6 Закону № 2673-XII передбачений перелік обов'язкових документів, необхідних для створення вільної економічної зони, серед яких вказується рішення місцевої ради або письмова згода, проєкт положення, техніко-економічне обґрунтування (мета створення, етапи розвитку, вихідний рівень розвитку) [8]. Тобто законодавчо визначений суб'єкт ініціює процес створення вільної економічної зони шляхом прийняття відповідного рішення, розроблення законопроєкту, погодження його з територіальною громадою, здійснення техніко-економічного обґрунтування. Процедура завершується ухваленням Верховною Радою України закону.

У свою чергу, процес створення ВЕЗ «Крим» мав низку особливостей: був ініційований народними депутатами, ними ж був розроблений законопроєкт, який мав назву «Проєкт Закону про податковий та митний контроль у вільній економічній зоні Крим та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України» [15]. У загальнодоступних джерелах відсутня як інформація щодо наявності обов'язкових документів, необхідних для створення вільної економічної зони (проєкт положення, техніко-економічне обґрунтування тощо), так і інформація щодо висновків комітетів Верховної Ради України. Стосовно погодження з відповідною територіальною громадою рішення про створення, то в п. 4.1 ст. 4 Закону № 1636-VII вказано, що ВЕЗ «Крим» створюється згідно із цим законом (*ipso jure*) без погодження з відповідними органами місцевого самоврядування або місцевими органами виконавчої влади [2]. Таким чином, у створенні ВЕЗ «Крим» не була дотримана визначена Законом № 2673-XII процедура. Водночас у ст. 4 Закону № 2673-XII передбачено, що закон про створення конкретної спеціальної (вільної) економічної зони не може суперечити цьому закону [8]. Вказане законодавче положення свідчить про колізію між нормами Закону № 2673-XII і Закону № 1636-VII.

Одним із основних елементів закону про створення вільної економічної зони, поряд зі

статусом і територією, є строк, на який вона створюється. Законом № 1636-VII передбачений строк у десять повних календарних років, починаючи з дня набрання чинності законом, а закінчення режиму тимчасової окупації не є підставою для припинення дії ВЕЗ «Крим» [2] (п. 2.3 ст. 2). Однак цим же законом були внесені зміни до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [16], зокрема, підрозділ 10 розділу XX доповнено пунктом 26, відповідно до якого на період дії Закону України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» від 15.04.2014 № 1207-VII цей кодекс застосовується з урахуванням особливостей, визначених Законом № 1636-VII. Однозначно видно дві тенденції щодо темпоральних параметрів функціонування ВЕЗ «Крим»: 1) десятирічний строк дії ВЕЗ «Крим», незалежно від деокупації території АРК і міста Севастополя; 2) пряма прив'язка дії норм, якими визначаються особливості оподаткування в ВЕЗ «Крим», до періоду дії Закону № 1207-VII [1].

При цьому вільні економічні зони, як вже зазначалося вище, передбачають створення на їх території сприятливих умов для здійснення господарської діяльності шляхом надання інвесторам, зокрема, податкових преференцій. Податкове законодавство передбачає можливість надання податкових преференцій суб'єктам господарської діяльності у випадках і в порядку, визначених виключно ПКУ, шляхом встановлення спеціального режиму оподаткування [16] (підп. 11.1, 11.2 ст. 11 ПКУ), який може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків і зборів [16] (п. 11.3 ст. 11 ПКУ). Із положень ст. 11 ПКУ можна побачити, що в разі створення вільної економічної зони Розділ XIV «Спеціальні податкові режими» ПКУ повинен доповнюватися відповідним підрозділом щодо визначення податкових преференцій для господарюючих суб'єктів у цій зоні. Однак у ВЕЗ «Крим» було створено податкові преференції для всіх фізичних і юридичних осіб не через інститут спеціального податкового режиму і не через внесення змін до норм ПКУ, а шляхом закріплення в Законі № 1636-VII норми, згідно з якою на території ВЕЗ «Крим» не справляються всі загальнодержавні податки та збори [2] (п. 5.1 ст. 5). Водночас у ст. 1 ПКУ встановлено, що відносини у сфері справляння податків і зборів регулюються саме цим кодексом [16], а ст. 3 ПКУ визначається вичерпний перелік нормативно-правових актів, якими регулюються податкові правовідносини в Україні та серед яких відсутній Закон №

1636-VII. Зокрема, п. 3.1 ст. 3 ПКУ містить положення, що податкове законодавство України складається з нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього кодексу [16]. Однак у ПКУ немає правової норми, яка могла би бути підставою для визначення особливостей оподаткування на тимчасово окупованих територіях, і відсутня бланкетна норма, яка би відсилала до Закону № 1636-VII. Зазначене дає підстави стверджувати, що Закон № 1636-VII не належить до податкового законодавства. Тим не менше, відповідно до п. 26 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ, цей кодекс застосовується з урахуванням особливостей, визначених Законом № 1636-VII [16]. Звідси видно колізію між нормами права, коли норма в перехідних положеннях ПКУ прямо суперечить п. 2.1 ст. 2 ПКУ, відповідно до якого зміна положень цього кодексу може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до цього кодексу [16]. Як наслідок, з одного боку, маємо законодавчо встановлений вичерпний перелік нормативно-правових актів, що регулюють податкові правовідносини, а з іншого – Закон № 1636-VII, що не належить до податкового законодавства, але також регламентує податкові правовідносини.

У п. 5.3 ст. 5 Закону № 1636-VII визначено, що на території ВЕЗ «Крим» фізична особа, яка має податкову адресу (місце проживання), юридична особа (відокремлений підрозділ), яка має податкову адресу (місцезнаходження) на території ВЕЗ «Крим», прирівнюються з метою оподаткування до нерезидента; фізична особа, яка має податкову адресу (місце проживання), юридична особа (відокремлений підрозділ), яка має податкову адресу (місцезнаходження) на іншій території України, прирівнюються з метою оподаткування до резидента [2]. Для належного розуміння наведеної норми її доцільно розділити на тезу та антитезу. Тезою можна вважати те, що податковими резидентами України є фізичні та юридичні особи, що мають податкову адресу на іншій, ніж ВЕЗ «Крим», території України. Антитезою виступатиме судження, що фізичні та юридичні особи, що мають податкову адресу на території ВЕЗ «Крим», не є податковими резидентами України. Таке визначення правового статусу платників податків суперечить принципу недискримінації – рівності перед законом, забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу [16] (підп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПКУ).

Одним зі складників суверенітету держави є виключне право на справляння податків, яке реалізується шляхом поширення податкової юрисдикції як на територію держави, так і безпосередньо на фізичних та юридичних осіб (поособова податкова юрисдикція). Резидентський статус особи визначається за наслідком визначення фінансово-правового зв'язку особи з державною податковою юрисдикцією. При цьому законодавче визначення термінів «резидент» і «нерезидент» міститься в ПКУ окремо для фізичних і юридичних осіб та визначається за допомогою відповідних критеріїв.

Принагідно зазначимо, що юридичні особи-резиденти – це юридичні особи та їхні відокремлені підрозділи, що утворені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами; дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет [16] (підп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ). Юридичні особи-нерезиденти – це іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їхні зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України; дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні [16] (підп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 ПКУ). Тобто податковим законодавством визначено, що юридична особа, яка утворена та здійснює свою діяльність відповідно до законодавства України як на території України, так і за її межами, є податковим резидентом України. Для того, щоб юридична особа могла бути визнана податковим нерезидентом України, вона повинна бути зареєстрована згідно із законодавством іноземної держави та здійснювати свою діяльність у порядку та на підставі законодавства цієї іноземної держави. Тобто норми ПКУ розділяють правовий статус юридичних осіб залежно від поширення юрисдикції України або іншої держави на цих осіб.

Натомість п. 5.3 ст. 5 Закону № 1636-VII в частині визначення резидентського статусу юридичних осіб (відокремлених підрозділів) містить лише один критерій – податкову адресу, а як уточнення в дужках зазначається «місцезнаходження» [2]. Наведена правова норма з позицій законотворчої техніки не дозволяє однозначно зрозуміти, чи податкова адреса та місцезнаходження прирівнюються одне до одного, а також чи власне фактичне

місцезнаходження юридичної особи без зареєстрованої податкової адреси на території ВЕЗ «Крим» дозволяє віднести її до числа нерезидентів. Закон № 1636-VII не дає й визначення терміна «податкова адреса (місцезнаходження)», який можна віднайти в п. 45.2 ст. 42 ПКУ, відповідно до якого податковою адресою юридичної особи (відокремленого підрозділу юридичної особи) є місцезнаходження такої юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців (далі – ЄДР) [16]. Із викладеного випливає, що юридична особа, яка створена та діє відповідно до законодавства України та щодо якої міститься запис у ЄДР про її місцезнаходження на території ВЕЗ «Крим», не є податковим резидентом України.

Описані вище положення дозволяють вести мову про те, що правовий статус юридичних осіб – платників податків – регламентується двома колізійними нормами, що унеможлиблює практичне застосування законодавчих положень. Правовий статус юридичних осіб-нерезидентів передбачає, зокрема, спеціальний порядок їхньої діяльності та оподаткування на території України. Враховуючи, що ВЕЗ «Крим» є територією України, цим юридичним особам потрібно на підставі чинного законодавства зареєструвати в Україні постійні представництва, здійснити дії, пов'язані з їх акредитацією (реєстрацією, легалізацією), стати на податковий облік тощо. Іншими словами, юридичні особи, що мають податкову адресу на території ВЕЗ «Крим», згідно із Законом № 1636-VII визнаються нерезидентами України, внаслідок чого змінюється їхній правовий статус за відсутності законодавчо визначених механізмів реалізації цього статусу відповідно до податкового законодавства України.

Визнання таких юридичних осіб нерезидентами України позбавляє їх обов'язку сплачувати податки з іноземних доходів, а передбачає сплату податків із доходів, джерелом походження яких є територія України. Зважаючи на той факт, що на території ВЕЗ «Крим» не справляються загальнодержавні податки [2] (п. 5.1 ст. 5 Закону № 1636-VII), такі юридичні особи мають обов'язок зі сплати податків, джерелом походження яких є лише материкова частина території України. Тобто в разі отримання юридичними особами доходу, джерелом походження якого є іноземні юрисдикції та територія ВЕЗ «Крим», у них не виникає обов'язок зі сплати податків. Необхідно також зазначити, що всі без винятку відокремлені підрозділи юридичних осіб визнаються нерезидентами України, що в деколи породжує «право-

вий парадокс». Так, чинне законодавство зобов'язує юридичних осіб-нерезидентів, що здійснюють господарську діяльність на території України, створювати та легалізувати свої відокремлені підрозділи – постійні представництва в Україні. Аналогічні імперативні норми містяться в ПКУ щодо оподаткування таких юридичних осіб-нерезидентів. Водночас п. 5.3 ст. 5 Закону № 1636-VII визначає постійні представництва нерезидентів України нерезидентами України.

Фінансово-правовий зв'язок фізичної особи з податковою юрисдикцією проявляється через місце проживання такої особи, яке, у свою чергу, на підставі податкового законодавства України може бути тимчасовим, постійним та основним. Вказані основні критерії визначення резидентського статусу особи є визначальними при встановленні фінансово-правового зв'язку особи, однак не є виключними. У разі неможливості визначення резидентського статусу особи за основними критеріями застосовуються такі критерії, як центр життєвих інтересів, перебування на території держави протягом 183 днів і громадянство особи.

При цьому фізичні особи-резиденти – це фізичні особи, які мають місце проживання (тимчасове, постійне, основне) на території України, або центр життєвих інтересів яких знаходиться в Україні, або які постійно перебувають на території держави протягом 183 днів. У разі неможливості визначення резидентського статусу фізичні особи вважаються резидентами, якщо є громадянами України [16] (підп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ). Фізичними особами-нерезидентами є всі фізичні особи, які не відповідають критеріям визначення резидентського статусу [16] (підп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 ПКУ). Тобто всі фізичні особи, що мають місце проживання або протягом 183 днів перебувають на території України, є податковими резидентами України. Правовий статус таких осіб передбачає сплату податків з усіх джерел походження доходів.

Тим не менше, відповідно до п. 5.3 ст. 5 Закону № 1636-VII, фізичні особи, що мають податкову адресу (місце проживання) на території ВЕЗ «Крим», прирівнюються до податкових нерезидентів України [2]. Правовим наслідком визнання таких осіб нерезидентами України, як вже зазначалося вище для юридичних осіб, є сплата податків лише з доходів, джерелом походження яких є материкова територія України. Отже, виникає питання щодо співвідношення податкової адреси з місцем проживання. По суті, якщо особа має податкову адресу, то ця особа вважається такою, що має постійне місце

проживання за адресою, яка визначена як податкова. Іншим проблемним моментом є встановлення резидентського статусу особи, якщо особа має місце проживання як на території ВЕЗ «Крим», так і на іншій території України, оскільки жодних додаткових критеріїв визначення резидентського статусу Закон № 1636-VII не передбачає. Звідси суперечливим видається положення абз. 2 п. 5.3 ст. 5 Закону № 1636-VII щодо регулювання статусу податкових резидентів на території України, іншій ніж територія ВЕЗ «Крим» [2]. Не менш важливим моментом є встановлення резидентського статусу, якщо особа має місце проживання як на території ВЕЗ «Крим», так і в іншій державі. Зараз правовий статус усіх платників податків України врегульовується як ПКУ, так і Законом № 1636-VII, який відносить фізичних осіб лише за одним критерієм – податковою адресою (місцем проживання). З урахуванням дослідженого вище п. 26 підрозділу 10 Розділу XX «Перехідні положення» ПКУ [16] в Україні зараз є два види нерезидентів: зовнішні нерезиденти – ті особи, які згідно з ПКУ не підпадають під визначення резидентів України; внутрішні нерезиденти – ті особи, які прямо передбачені в ст. 5 Закону № 1636-VII.

Суперечливим є і формулювання п. 5.8 ст. 5 Закону № 1636-VII, відповідно до якого доходи найманих працівників, котрі мають постійне місце проживання на території ВЕЗ «Крим», такі як заробітна плата та інші подібні виплати та компенсації, що виплачуються роботодавцем з місцезнаходженням на іншій території України, оподатковуються за загальними правилами за місцезнаходженням такого роботодавця [2]. Ця правова норма не дає однозначного трактування категорії «оподатковуються за загальними правилами за місцезнаходженням такого роботодавця». Так, якщо під загальними правилами оподаткування розуміти норми ПКУ, а не Закону № 1636-VII, то виходить, що особи, які мають постійне місце проживання на території ВЕЗ «Крим» і отримують дохід на іншій території України, є податковими резидентами України. Якщо ж законодавець мав на увазі, що такі особи, відповідно до Закону № 1636-VII є нерезидентами, однак оподатковуються за загальними правилами, що встановлені для резидентів України, то виникає законодавча колізія, зокрема, у частині можливості застосування такими особами податкової знижки [16] (підп. 166.4.1 п. 166.4 ст. 166 ПКУ) і податкової соціальної пільги [16] (підп. 169.3.4 п. 169.3 ст. 169 ПКУ). Наведена норма не розмежує також правовий статус зовнішніх і внутрішніх нерезидентів. Якщо зовнішній нерезидент має місце постійного проживан-

ня у ВЕЗ «Крим» і отримує дохід у формі заробітної плати на іншій території України, то виходить, що такий дохід оподатковується за правилами, визначеними для резидентів.

До того ж за логікою Закону № 1636-VII всі фізичні особи, що мають податкову адресу на території ВЕЗ «Крим», визнаються нерезидентами України. Водночас п. 5.8 ст. 5 Закону № 1636-VII анулюється податкова реєстрація таких осіб [2], власне, за допомогою якої й визначається їхня податкова адреса. Фактично з 1 червня 2014 р. анульована податкова реєстрація осіб, що мають постійне місце проживання на території АРК або міста Севастополя, однак реєстраційний номер облікової картки платника податків використовуються державними органами й органами місцевого самоврядування, юридичними особами незалежно від організаційно-правових форм, особами, які провадять незалежну професійну діяльність, фізичними особами – підприємцями в усіх документах, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків, зокрема, у разі виплати доходів, із яких утримуються податки згідно із законодавством України. На підставі п. 70.12 ст. 70 ПКУ фізичні особи зобов'язані подавати інформацію про реєстраційний номер облікової картки юридичним і фізичним особам, що виплачують їм доходи [16]. Таким чином, з урахуванням підп. 5.8 ст. 5 Закону № 1636-VII [2] для отримання доходів, зокрема заробітної плати, податкова реєстрація потрібна.

Не менш суперечливим є положення п. 5.10 ст. 5 Закону № 1636-VII, відповідно до якого фізична особа, яка має податкову адресу на іншій території України ніж ВЕЗ «Крим», зобов'язана задекларувати об'єкти житлової нерухомості, що перебувають у її власності та знаходяться на території ВЕЗ «Крим» з метою визначення загальної бази оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відповідно до п. 265.3 ст. 265 ПКУ; отримання пільг із податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відповідно до п. 265.4 ст. 265 ПКУ [2]. Одразу виникає питання: чому лише фізичні особи, юридичні особи знаходяться поза правовим регулюванням у частині оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки на тимчасово окупованих територіях. Аналогічне питання виникає стосовно оподаткування нерезидентів України, які є платниками податку на нерухоме майно [16] (підп. 265.1.1 п. 265.1 ст. 265 ПКУ). Також не визначено порядок встановлення територіальною громадою ставки податку, його зарахування до бюджетів АРК і міста Севастополя та декла-

рування нерухомості фізичними особами за межами АРК і міста Севастополя.

З наведеного доволі яскраво видно, що норми Закону № 1636-VII не врегульовують у повному обсязі податкові відносини, що виникають на території ВЕЗ «Крим», а в тій частині, що регулюють такі відносини, є внутрішньоконфліктними та суперечать податковому законодавству України. Європейський суд з прав людини у своїх рішеннях також неодноразово наголошував на суперечності законодавчих положень із питань оподаткування. Наприклад, у рішенні від 14.10.2010 у справі «Щокін проти України» суд висловив позицію, що в результаті колізії законодавчих норм національні органи на свій розсуд застосували протилежні підходи щодо співвідношення цих правових актів, причому відсутність у національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення такого важливого фінансового питання, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод, не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання державних органів у майнові права заявника [17]. Натомість положення п. 5.2 ст. 5 ПКУ є однозначними: в разі, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам і положенням цього кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього кодексу [16].

У сучасному світі, з огляду на вільне переміщення людей із країни в країну, кілька держав одночасно поширюють свою поособову податкову юрисдикцію на одну особу. З метою розмежування поособових податкових юрисдикцій між державами укладаються двосторонні угоди з питань уникнення подвійного оподаткування фізичних і юридичних осіб. Виходячи із цього, доцільно також дослідити проблематику правового статусу платників податків на території ВЕЗ «Крим» із позиції міжнародного публічного права.

Міждержавні угоди щодо уникнення подвійного оподаткування є частиною податкового законодавства України [16] (п. 3.1 ст. 3 ПКУ). У ч. 2 ст. 19 Закону України «Про міжнародні договори України» від 29.06.2004 встановлюється примат правил міжнародного договору [18]. Аналогічна позиція міститься в ст. 27 Віденської конвенції ООН «Про право міжнародних договорів» від 23.05.1969, до якої Україна приєдналася 14.04.1986 [19]. Наразі Україна уклала 64 угоди про уникнення подвійного оподаткування, які здебільшого відповідають положенням Модельної конвенції ОЕСР щодо

податків на доходи і капітал [20] (далі – Модельна конвенція).

Згідно з п. 1 ст. 4 Модельної конвенції термін «резидент договірної держави» означає будь-яку особу, яка згідно із законодавством цієї держави підлягає оподаткуванню в ній у зв'язку з її місцем проживання, постійним місцем проживання, місцем управління чи іншим аналогічним критерієм, а також охоплює цю державу та будь-яку її адміністративно-територіальну одиницю або місцевий орган влади. Цей термін не включає будь-яких осіб, що підлягають оподаткуванню в конкретній державі лише стосовно доходів, джерелом яких є ця держава, або стосовно майна, що на ній знаходиться [20]. Тобто резидентський статус особи визначається національним законодавством кожної з договірних держав, по-перше, виходячи з наявності обов'язку сплачувати податки в цій державі, по-друге, за допомогою таких критеріїв, як місце проживання фізичних осіб, місце управління юридичними особами або іншими аналогічними критеріями. Не є резидентами договірної держави особи, що сплачують податки з доходів, джерелом походження яких є лише ця держава. Таким чином, з позиції міждержавних угод про уникнення подвійного оподаткування фізичні особи, що постійно проживають на території ВЕЗ «Крим», підпадають під визначення податкових резидентів України, оскільки відповідно до національного податкового законодавства є резидентами та мають обов'язок зі сплати податків з усіх джерел походження доходів.

У п. 2 ст. 4 Модельної конвенції визначено, що у разі, коли фізична особа є резидентом обох договірних держав, її статус визначається так: а) особа вважається резидентом лише тієї договірної держави, де вона має місце постійного проживання; якщо вона має місце постійного проживання в обох договірних державах, вона вважається резидентом лише тієї договірної держави, де вона має тісніші особисті й економічні зв'язки (центр життєвих інтересів); б) якщо договірна держава, у якій вона має центр життєвих інтересів, не може бути визначена або якщо особа не має місця постійного проживання в жодній договірній державі, вона вважається резидентом лише тієї договірної держави, де вона зазвичай проживає; с) якщо вона зазвичай проживає в обох договірних державах або в жодній із них, вона вважається резидентом лише тієї договірної держави, національною особою якої вона є; d) якщо вона є національною особою обох договірних держав або жодної з них, компетентні органи договірних держав вирішують це питання за взаємною згодою [20]. Тобто, якщо жодна з договірних держав відповідно до свого на-

ціонального законодавства визнає одну й ту ж фізичну особу своїм резидентом, то статус цієї особи визначається за відповідними правилами. Додатково потрібно зазначити, що п. 3 ст. 4 Модельної конвенції визначає, що у разі, коли особа, інша, ніж фізична особа, є резидентом обох Договірних Держав, то вона вважається резидентом тієї держави, в якому перебуває її фактичний керівний орган [20]. Цей пункт стосується лише юридичних осіб, і з нього однозначно можна побачити, що резидентський статус юридичних осіб також визначається не лише за одним критерієм.

Отже, віднесення Законом № 1636-VII фізичних і юридичних осіб до числа нерезидентів України лише за одним критерієм (податковою адресою) є некоректним. Відповідно, можна зробити проміжний висновок, що положення Закону № 1636-VII суперечать міждержавним угодам про уникнення подвійного оподаткування, тому підлягають застосуванню положення саме міждержавних угод, які є частиною національного податкового законодавства України.

Водночас Закон № 1636-VII скасовує порядок застосування міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування. Відповідно до п. 5.4 ст. 5 Закону № 1636-VII, норми п. 103.1 ст. 103 ПКУ не застосовується до осіб, прирівняних до нерезидентів згідно з п. 5.3 цієї статті [2]. Тобто правила міжнародних договорів щодо уникнення подвійного оподаткування не застосовуються до нерезидентів в частині звільнення від сплати (зменшення ставки або повернення різниці) обов'язкових платежів із доходів, джерелом походження яких є Україна. Системне тлумачення наведеної правової норми дозволяє встановити, що такими особами повинні бути лише внутрішні нерезиденти, на яких не поширюються угоди про уникнення подвійного оподаткування. З іншого боку, за підходами, запропонованими в Законі № 1636-VII, внутрішнім нерезидентом України визнається також відокремлений підрозділ – постійне представництво нерезидента України (зовнішній нерезидент), що здійснює свою господарську діяльність на території України та має податкову адресу у ВЕЗ «Крим». По суті, в супереч правилам міждержавних угод про уникнення подвійного оподаткування, такі особи позбавляються права на звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку та сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України. У такий спосіб Україна в односторонньому порядку фактично відмовляється від взятих на себе

зобов'язань, що не лише створює негативні наслідки для платників податків, що опинилися на тимчасово окупованій території, але й погіршує міжнародну репутацію України.

Отже, можна зробити остаточний висновок, що Закон № 1636-VII був прийнятий усупереч законодавчо визначеній процедурі створення вільних економічних зон, суперечить міжнародним джерелам права, Конституції та чинному законодавству України, не належить до податкового законодавства України та є внутрішньоколізійним, що унеможливує його застосування. Із позиції власне національного податкового законодавства Закон № 1636-VII не підлягає застосуванню, зокрема, на підставі невідповідності його норм податковому законодавству.

Висновки

Підсумовуючи викладене, можна дійти висновку, що державне регулювання фінансових правовідносин на тимчасово окупованих територіях є неналежним. Державна політика щодо тимчасово окупованих територій є хаотичною та ситуативною, внаслідок чого як у короткостроковій, так і довгостроковій перспективі залишатиметься незмінним наявний стан справ і, відповідно, навряд чи можливими є позитивні зрушення. Так, правові норми Закону № 1636-VII поглиблюють проблеми, пов'язані з тимчасовою окупацією частини території України. По суті, Україна на законодавчому рівні визнала непоширення податкової юрисдикції на тимчасово окуповані території та осіб, що мають там податкову адресу. Як наслідок, окрім надходжень до дохідної частини бюджетів, Україна також втратила дієвий фінансовий механізм правового впливу на фізичних і юридичних осіб.

При цьому в українському правовому полі наявні необхідні механізми впливу як на фізичних і юридичних осіб, що перебувають на тимчасово окупованій території, так і на державу-агресора. Зокрема, одним із таких механізмів є фінансовий вплив на державу-агресора безпосередньо через фізичних і юридичних осіб, що перебувають на окупованих територіях. Визначальним завданням такої державної фінансово-правової політики є те, що в частині оподаткування на тимчасово окупованих територіях Україна повинна здійснити фактичний, безпосередній та прямий вплив на відносини в АРК та місті Севастополі. У разі послідовної та неухильної реалізації цього завдання будуть створені належні умови для деокупації Криму.

Надаючи характеристику вказаного фінансово-правового механізму, необхідно зауважити, що суверенітет України поширюєть-

ся на всю територію держави, що визнається всіма цивілізованими державами світу. Частиною цього суверенітету є виключне право на встановлення та справляння обов'язкових платежів. Податкова юрисдикція держави поширюється на її територію та на населення. Персональна податкова юрисдикція держави поширюється на осіб, що згідно з національним податковим законодавством є резидентами такої держави. Враховуючи, що АРК і місто Севастополь є територією України, то, відповідно, всі фізичні особи, що мають місце проживання або перебувають на цих територіях протягом 183 днів, і юридичні особи, фактичне місце управління якими знаходиться на цих територіях (на підставі ст. 4 Модельної конвенції), є податковими резидентами України та мають обов'язок зі сплати податків з усіх своїх доходів (прибутку). Виходячи із цього, потребують законодавчого врегулювання суспільні відносини щодо оподаткування на тимчасово окупованих територіях.

По-перше, необхідно гарантувати захист прав резидентів і нерезидентів – платників податків в Україні – від незаконного обкладання податками державою-агресором і визнати такі дії протиправними. Потрібно внести зміни до законодавства України, зокрема ПКУ, Кримінального кодексу України, Кримінального процесуального кодексу України та інших нормативно-правових актів щодо компетенції державних органів із метою створення дієвого правового механізму відновлення порушених прав і законних інтересів платників податків України. Насамперед необхідно визначити склад кримінального діяння та правовий статус платежів, сплачених на тимчасово окупованих територіях резидентами та нерезидентами України на рахунки держави-агресора, як незаконно примусово відчужених коштів. У процесуальному аспекті особи, які внаслідок протиправних дій посадових осіб держави-агресора були змушені сплатити ці кошти, задля відновлення своїх порушених прав і законних інтересів, повернення незаконно відчужених грошових коштів повинні мати реальну можливість звернутися зі заявою про вчинення злочину до будь-якого суб'єкта владних повноважень України, який, у свою чергу, зобов'язаний перенаправляти такі заяви до правоохоронного органу зі спеціально визначеною підслідністю. Заява разом із додатками (платіжними документами, що підтверджують перерахування коштів) може бути подана в будь-якій формі: поштовим відправленням, в електронному вигляді або особисто чи довіреною особою потерпілої сторони. У вирокі суду за наслідком розгляду такої кримінальної

справи, зокрема, потрібно визнати злочинними дії посадових осіб держави-агресора і присудити стягнути відповідні кошти. На рівні закону доцільно також визначити процедуру виконання судових рішень щодо протиправних дій посадових осіб держави-агресора. У визначений законом строк (квартал, півроку, рік) відповідний центральний орган виконавчої влади повинен звернутися до держави-агресора в особі її уповноважених органів з вимогою про повернення незаконно отриманих коштів у відповідній загальній сумі, проіндексованій згідно з рівнем інфляції. У разі відмови або залишення вимоги без розгляду центральний орган виконавчої влади у визначений строк повинен буде звернутися до міжнародних судових установ. У разі винесення цими установами судового рішення на користь України центральний орган виконавчої влади повинен звернутися з вимогою до держави-агресора про добровільне виконання судового рішення. У разі відмови або залишення без розгляду такої вимоги центральний орган виконавчої влади у визначений строк повинен звернутися до міжнародних судових установ з клопотанням про накладення арешту на майно держави-агресора та ініціювати відповідні судові процеси.

По-друге, державне регулювання фінансових правовідносин має бути спрямоване безпосередньо на механізм оподаткування резидентів і нерезидентів України на тимчасово окупованих територіях. Слушною пропозицією вбачається наділення таких осіб правом на формування податкового кредиту на суму коштів, що були сплачені до держави-агресора, а також визначення простих і дієвих інструментів для реалізації цього права.

Наслідком такого правового регулювання фінансових відносин на тимчасово окупованих територіях буде фактичне поширення податкової юрисдикції держави як на територію АРК і міста Севастополя, так і на фізичних та юридичних осіб; законодавче визнання примусового відчуження коштів злочинними діями, їх встановлення та юридичне закріплення в судових рішеннях; офіційне визнання міжнародними судовими установами протиправних дій держави – агресора; створення умов, відповідно до яких, чим більше держава-агресор стягне обов'язкових платежів із резидентів та нерезидентів України, тим більша зовнішня заборгованість буде у неї сформована. Враховуючи чисельність звернень фізичних і юридичних осіб до правоохоронних органів із відповідними заявами, можна буде стверджувати про невизнання населенням АРК і міста Севастополя окупаційної влади.

Список використаних джерел:

1. Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України : Закон України 15.04.2014 № 1207-VII : із зм. і доп. станом на 07.04.2016 // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 26. – Ст. 892.
2. Про створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України : Закон України від 12.08.2014 № 1636-VII : із зм. і доп. станом на 09.10.2015 // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 43. – Ст. 2030.
3. Про Автономну Республіку Крим : Закон України від 17.03.1995 № 95/95-ВР : із зм. і доп. станом на 03.03.1998 // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 11. – Ст. 69.
4. Про затвердження Конституції Автономної Республіки Крим : Закон України від 23.12.1998 № 350-XIV : із зм. і доп. станом на 17.12.2009 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 1. – С. 3.
5. Конституція України : Основний Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР : із зм. і доп. станом на 15.03.2016 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 72/1. – Ст. 2598.
6. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР : із зм. і доп. станом на 04.04.2016 // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.
7. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV : із зм. і доп. станом на 01.05.2016 // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Ст. 462.
8. Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон : Закон України від 13.10.1992 № 2673-XII : із зм. і доп. станом на 17.02.2006 // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 50. – Ст. 676.
9. Зельдіна О.Р. Теоретичні аспекти спеціального режиму господарювання : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.04 «Господарське право; господарсько-процесуальне право» / О.Р. Зельдіна. – Д., 2007. – 35 с.
10. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про податковий та митний контроль у вільній економічній зоні Криму та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34id=&pf3511=51234&pf35401=30360>.
11. Про спеціальну економічну зону «Славутич» : Закон України від 03.06.1999 № 721-XIV : із зм. і доп. станом на 31.03.2005 // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 32. – Ст. 263.
12. Про спеціальну економічну зону «Рені» : Закон України від 23.03.2000 № 1605-III : із зм. і доп. станом на 31.03.2005 // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 25. – Ст. 196.
13. Про спеціальну (вільну) економічну зону «Порто-франко» на території Одеського морського торговельного порту : Закон України від 23.03.2000 № 1607-III : із зм. і доп. станом на 31.03.2005 // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 26. – Ст. 208.
14. Про спеціальну економічну зону «Миколаїв» : Закон України від 13.07.2000 № 1909-III : із зм. і доп. станом на 31.03.2005 // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 42. – Ст. 349.

15. Проект Закону про податковий та митний контроль у вільній економічній зоні Крим та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34id=&pf3511=51234&pf35401=303549>.

16. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI : зі зм. і доп. станом на 01.06.2016 // Офіційний вісник України. – 2010. – Т. 1. – № 92. – С. 9.

17. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Шокін проти України» від 14.10.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/974_858.

18. Про міжнародні договори України : Закон України від 29.06.2004 № 1906-IV : зі зм. і доп. станом на 20.07.2014 // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 50. – Ст. 540.

19. Віденська конвенція про право міжнародних договорів : Міжнародний документ від 23.05.1969 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_118/print1464161073893540.

20. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page1.

В статье исследуется проблематика регулирования финансовых правоотношений на временно оккупированных территориях Украины. Рассматривается правовой статус налоговых резидентов, которые имеют налоговый адрес в Автономной Республике Крым либо в городе Севастополе, через призму создания и функционирования свободной экономической зоны. Осуществляется научно-практический анализ Закона Украины «О создании свободной экономической зоны «Крым» и особенностей осуществления экономической деятельности на временно оккупированной территории Украины» в аспекте отраслевой принадлежности и соответствия действующему законодательству Украины. Автор статьи предложил правовой механизм распространения налоговой юрисдикции Украины на временно оккупированные территории.

Ключевые слова: Автономная Республика Крым, оккупированные территории, свободная экономическая зона, резиденты, налоговая юрисдикция, налогоплательщики.

The paper researches into regulatory issues of financial relations in temporarily occupied territories of Ukraine. Tax legal personality of the Autonomous Republic of Crimea and Sevastopol city residents is dealt with through a prism of activity in free economic zones. The Law of Ukraine “On Establishing Free Economic Zone “Crimea” and Peculiarities of Economic Activities in the Temporarily Occupied Territory of Ukraine” is analyzed theoretically and practically to define applying field of law and compliance with current legislation of Ukraine. The author has proposed a legal mechanism for distributing tax jurisdiction of Ukraine in the temporarily occupied territory.

Key words: Autonomous Republic of Crimea, occupied territories, free economic zone, residents, tax jurisdiction, taxpayers.

