

АСОЦІАЦІЯ ФІНАНСОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ПРАВОВИХ НАУК УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО

## **ВОРОНОВСЬКІ ЧИТАННЯ**

*(Єдність адміністративних  
та фінансових процедур)*

Збірник статей, доповідей та тез  
учасників міжнародної науково-практичної конференції  
м. Львів, 5-6 жовтня 2018 р.

Харків  
2018

УДК 347.73  
ББК 67.9(4УКР)302  
В75

**Редакційна колегія:**

**Микола Кучерявенко** — перший віце-президент НАПрН України, доктор юридичних наук, професор, академік НАПрН України;

**Йорг Пуделька** — керівник офісів GIZ в Казахстані, Узбекистані та Туркменістані, директор Регіональної програми GIZ «Сприяння правової державності в Центральній Азії»;

**Олександр Головашевич** — доцент кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, кандидат юридичних наук.

*Матеріали публікуються в авторській редакції*

В75 Вороновські читання (Єдність адміністративних та фінансових процедур) : збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф, м. Львів, 5-6 жовтня 2018 р. / Редкол.: М. Кучерявенко, Й. Пуделька, О. Головашевич. — Харків : Асоціація фінансового права України, 2018. — 647 с.

У збірнику представлено стислий виклад доповідей учасників міжнародної науково-практичної конференції «Єдність адміністративних та фінансових процедур» (Воровські читання), організованої Асоціацією фінансового права України та Німецьким товариством міжнародного співробітництва за підтримки Національної академії правових наук України, яка була проведена у Львові 5-6 жовтня 2018 року. Конференція була присвячена обговоренню найбільш актуальних фундаментальних проблем співвідношення та узгодження процедур в режимі фінансового та адміністративного регулювання. Видання розраховане на викладачів, аспірантів, студентів та всіх тих, хто цікавиться проблемами фінансового права.

УДК 347.73  
ББК  
67.9(4УКР)302

© Асоціація фінансового права України, 2018

© Національна академія правових наук України, 2018

## ЗМІСТ

<b>ДОПОВІДІ УЧАСНИКІВ КОНФЕРЕНЦІЇ</b>	<b>11</b>
<b>Brocker Lars</b> Amtsangemessenheit der besoldung von richtern und beamten: prüfungsstufen und parameter für die berechnung und erfassungsrechtliche beurteilung.....	<b>11</b>
<b>Chvosta Peter</b> Der zugang zum (verwaltungs) gericht. Zu den beschwerdegründen im österreichischen verwaltungsprozess .....	<b>22</b>
<b>Kore-Pērkone Kristīne</b> Административные процедуры в государственных финансовых учреждениях и их контроль в Латвии .....	<b>36</b>
<b>Slaveykova-Rukova Milena</b> Verfahrensgrundlagen im verwaltungs- und steuerrecht bulgariens und deren gerichtliche kontrolle .....	<b>49</b>
<b>Werth Franceska</b> Aktuelle themen der finanzgerichtlichen und verfassungsrechtlichen rechtsprechung in bezug auf die besteuerng .....	<b>57</b>
<b>Бриде Яутрите</b> Основные принципы административных процедур.....	<b>61</b>
<b>Иномов Абубакр</b> Административное право Республики Таджикистан: опыт, ошибки и перспективы развития.....	<b>68</b>
<b>Каньязов Есемурат</b> Эффективность и правовое качество административных процедур .....	<b>73</b>
<b>Котенко Артем</b> Дотримання балансу інтересів в податкових процедурах.....	<b>82</b>
<b>Кучерявенко Николай</b> Значение и последствия существования принципа невиновности налогоплательщика в режиме административного и налогового регулирования ....	<b>95</b>

*Стародуб Дмитро*

к.ю.н., НДІ фіскальної політики  
УДФСУ старший науковий  
співробітник, Україна, м. Ірпінь

## **КЛАСИФІКАЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ НЕРЕЗИДЕНТІВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК В УКРАЇНІ**

Виклики пов'язані з розмиванням податкової бази спричинили необхідність оперативного реагування на ситуації коли економічні операції відбуваються із суб'єктом, що є резидентом України із суб'єктом, що є резидентом респектабельної юрисдикції які містять ризики перенесення прибутку та за визначенням ст. 39 ПКУ не були контрольовані. У Переліку затвердженому Постановою КМУ №480 від 04.07.2017 визначено максимально широке коло таких суб'єктів які виходячи з назви документу повністю або частково характеризуються як фіскально-прозорі. Такий висновок можна зробити із контексту документу, який визначає наступні ознаки організаційно-правових форм нерезидентів: нерезидент юрисдикції реєстрації, не сплачує податок на прибуток (корпоративний податок), не сплачує податок з іноземних доходів.

Саме словосполучення «фіскально прозорий» у іноземній літературі використовується для позначення трьох явищ:

---

матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин) : матеріали міжнар. наук.-практ. конф, м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р. / Редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Т. А. Латковська та ін. – Харків : Асоціація фінансового права України, 2017. – С. 122–125.

- характеристика поведінки платника податків яка говорить про те як він визначає свою облікову політику та розмір податку, який сплачує;

- можливість зацікавленим сторонам можливість сплати справедливої частки податків, використовуючи такі ОПФ (уникнення подвійного економічного оподаткування)

- оцінка того як уряди розкривають платежі, які вони отримують у вигляді податків, і як податкові органи різних країн співпрацюють для отримання інформації про одного платника податків (останнє визначення із словника МВФ [1]).

Нас цікавить використання словосполучення у другому випадку, яке стало популярним з реалізацією плану анти-BEPS. Визначення фіскально-прозорий має також максимально наближені поняття, які також використовуються для позначення таких суб'єктів – tax transparent entity[2], pass-through entity і flow-through entity (FTE). Найавторитетнішим на нашу думку є визначення FTE зроблене у одному з досліджень IBFD де вони визначаються як: «...неоподатковуваний суб'єкт, такий як товариство, доходи або витрати якого зазвичай розглядаються як доходи або витрати його учасників за принципом прозорості»[3, с. 313]. Таке ж за змістом визначення фіскальної прозорості дається IRS США[4]

У фіскально-прозорого суб'єкта в силу його організаційних особливостей не виникає обов'язку сплатити корпоративний податок оскільки цей обов'язок як і право на нерозподілений дохід належить його учасникам/власникам. Якщо усі власники фіскально-прозорого суб'єкта є нерезидентами у країні його реєстрації тоді тут їх дохід також не оподатковується (доходи

---

<sup>1</sup> Fiscal Transparency <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/>

<sup>2</sup> Richard M. Buxbaum, The Tax-Transparent Entity in the International Conflict of Laws, 68 SMU L. Rev. 675 (2015)

<sup>3</sup> Rogers-Glabush, Julie (2009). IBFD International Tax Glossary (7 ed.). International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD). p. 550. ISBN 9789087220570.

<sup>4</sup> Flow-Through Entities. URL: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/flow-through-entities>

нерезидента у третій країні). У такій ситуації фіскально-прозорий не є резидентом країни реєстрації.

Формально юридична особа створена та зареєстрована за законодавством країни X раніше вважалася її резидентом. Проте сьогодні це є більше винятком ніж правилом. Тут частіше керуються принципом місця фактичного управління компанії, або місця здійснення основної діяльності. Деякі країни мають навіть свої складні тести резидентства (наприклад, останні зміни до отримання статусу резидента Кіпру [1]), або коли країна має на своїй території більше одного державного утворення (конфедерація, федерація, автономні одиниці). Більшість розвинених країн Європи допускають фіскальну прозорість. Це передбачається можливістю створення суб'єкта господарювання у формі партнерства, що у переважній більшості випадків є фіскально-прозорим суб'єктом, а також правом отримати фіскальну прозорість відповідно до податкового законодавства вибравши свою класифікацію для цілей оподаткування. Право вибору класифікації передбачено в США[2] та Італії[3].

Ситуація з різною класифікацією одного і того ж суб'єкта спричиняє утворення гібриду оскільки у одній країні такий суб'єкт розглядається як компанія, а в іншій як партнерство. ОЕСР характеризує гібридні об'єкти та гібридні транзакції як інструмент міжнародного податкового планування. Крок 2 Плану анти-BEPS "гібридні невідповідності операцій" містить рекомендації розроблені з метою ускладнити використання компаній для отримання найбільш сприятливих можливостей для податкового планування[4].

Добре запланована корпоративна структура, яка використовує гібридні компанії, може створювати вигідні

---

<sup>1</sup> T.D.98 (2015) tax residency certificate request and questionnaire for legal entities

<sup>2</sup> Kimberly Blanchard. The significance of legal personality for U.S. tax purpose. Business entities March/April 2016. – P 4-48

<sup>3</sup> Art. 115 - Opzione per la trasparenza fiscale. (Tuir 917/86) URL: <https://www.gbsoftware.it/legginotizia.asp?IdNews=2490>

<sup>4</sup> Протидія агресивному податковому плануванню в Україні / С.С. Брехов, В.І. Коротун та ін. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2017. – 108 с.

податкові ситуації, внаслідок чого певні операції вираховуються в декількох країнах. Така структура дозволяє також максимізувати іноземні податкові пільги та дозволити суб'єкту уникнути сплати податків у країнах з вищими ставками податку. У той же час погано організована структура може призвести до подвійного оподаткування, втрати відрахувань, втрати іноземних податкових пільг та вигод від податкових угод між державами.

Одночасно з тим класифікація нерезидентів для податкових цілей є вираженням суверенітету держави у здійсненні власної податкової політики. Класифікацію нерезидентів здійснюють з метою визначити порядок їх оподаткування, можливість надання їм податкових пільг та переваг за договорами про уникнення подвійного оподаткування та запобіганню зловживанням з метою розмивання податкової бази та перенесення прибутку. Звісно не є самодостатньою для вирішення таких складних проблем.

Найбільш чітко приклади класифікації нерезидентів сформульовано у США, Великобританії, Німеччині, Іспанії, Канаді, Австрії. Можна виділити три основні підходи які спостерігаються у згаданих країнах:

1) класифікація (або «Типологізація») нерезидентів:

а) шляхом порівняння із релевантними власними ОПФ (Німеччина, Австрія, Іспанія);

б) шляхом застосування критеріїв фіскальної прозорості (Великобританія, Канада)

2) визначення переліку фіскально-непрозорих, а решта шляхом вибору класифікації самим платником податків або податковим органом замовчуванням (США);

3) визначення всіх нерезидентів фіскально-прозорими або непрозорими.

Британія має значний досвід класифікації нерезидентів який сформовано на основі прецедентного права. У Британському переліку класифікації нерезидентів містяться фіскально "прозорі" та "непрозорі" суб'єкти з метою вирішення питання про те, як має оподатковуватись дохід учасника, який він

отримує від своїх інтересів у суб'єкті господарювання. Зокрема, розглядають наступні питання, які по суті є тими критеріями які дозволяють визначити прозорість чи непрозорість суб'єкта оподаткування:

1. Чи має іноземна особа окреме юридичне існування від того, що має зацікавлена особа (учасник)?
2. Чи випускає суб'єкт господарювання акціонерний капітал чи щось інше, що виконує ту саму функцію, що й акціонерний капітал?
3. Підприємницька діяльність здійснюється самим суб'єктом чи спільно з особами, які мають до неї інтерес, та не є її найманими працівниками?
4. Чи мають зацікавлені особи (учасники, акціонери, вкладники, партнери) право на частку у нерозподіленому прибутку суб'єкта; або чи залежить від рішення суб'єкта господарювання чи його членів сума прибутку, на яку вони мають право після періоду отримання прибутку щодо розподілу прибутку?
5. Хто несе відповідальність за борги, понесені в результаті ведення бізнесу: суб'єкт господарювання чи особи, які мають до неї інтерес?
6. Бізнес активи суб'єкта господарювання вигідно використовуються для нього особисто чи для осіб, які мають у ньому інтерес?

У випадку сумнівів відносно того як суб'єкт буде класифікуватися для податкових цілей Великобританії, можна надіслати запит до відділу CSTD Business Policy, Assets & International Base Protection Policy HMRC, який дасть роз'яснення фіскально-прозорою чи ні є конкретна іноземна організація протягом 28 днів<sup>[1]</sup>.

Практика Великобританії все ж не дає остаточної відповіді на питання класифікації як і практика інших країн які вдаються до класифікації шляхом порівняння організаційно-правових

---

<sup>1</sup> Foreign entity classification for UK tax purposes: Factors to consider in classifying a foreign entity for UK tax purposes. URL://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010



форм. За результатами класифікації у такі способи досі трапляються судові процеси, а роз'яснення та переліки доповнюються по мірі того як змінюються організаційні форми суб'єктів господарювання. Спосіб типологізації у Німеччині також сформований на судовій доктрині та включає 8 критеріїв за якими здійснюється класифікація як фіскально-прозорого суб'єкта<sup>[1]</sup>.

Класифікація у США здійснюється шляхом подання форми 8832 у якій суб'єкт визначає свою класифікацію. Далі відповідно до податкового законодавства США фіскально-прозорий суб'єкт або такий що бажає оподатковуватись як проточний надає своєму контрагенту форму W-81MY яка позначає відповідний статус платника податків. Значну частину бізнесу у США структуровано у вигляді FTE, проте гіпотетично зменшення ставок податків з корпорацій яке відбулося у 2017 році може призвести до зміни класифікації на користь корпоративної форми.

Іноземний досвід класифікації дозволяє зрозуміти які особливості організаційно-правової форми суб'єкта говорять про його фіскальну прозорість і відповідно чи виникає у нього обов'язок сплачувати корпоративний податок. Проте досвід інших країн не є визначальним при формуванні національної системи оподаткування.

Вітчизняний підхід до класифікації поки, що обмежується переліком тих організаційно-правових форм які зазвичай вважаються фіскально-прозорими, при цьому ми розуміємо, що не завжди такі суб'єкти є такими.

Класифікація шляхом порівняння є неактуальною через відсутність релевантних для порівняння суб'єктів господарювання у той же час введення додаткових критеріїв класифікації може дати розуміння того чи стане операція з нерезидентом контрольованою у наступному році. Протилежна думка виникає через те що додаткові ознаки визначені

---

<sup>1</sup> Doppelbesteuerung: Besteuerungsrecht Deutschlands an Einkünften aus Beteiligung an einer US-amerikanischen Florida.-LLC. URL://www.gmbhberatung.com/BFH\_IR3408.pdf

нормативно можуть заплутати платника податків та дати підстави для судового оскарження платниками податків. Разом з тим на основі аналізу іноземного досвіду пропонуємо взяти за основу наступні критерії:

1. Централізоване управління учасником/учасниками суб'єкта

2. Передбачена відповідальність за зобов'язаннями компанії своїм майном відмінним від долі участі в статутному капіталі суб'єкта;

3. Оподаткування доходу суб'єкта на рівні учасників

4. Відсутність можливості вільно без згоди інших учасників розпоряджатися своєю частиною участі у суб'єкті;

5. Країна резидентства не розглядає такого суб'єкта як "компанію" для цілей податкових угод?

Ці критерії можуть стати у нагоді для розширення або зменшення переліку організаційно-правових форм нерезидентів.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Fiscal Transparency. URL://[www.imf.org/external/np/fad/trans/](http://www.imf.org/external/np/fad/trans/)
2. Richard M. Buxbaum, The Tax-Transparent Entity in the International Conflict of Laws, 68 SMU L. Rev. 675 (2015)
3. Rogers-Glabush, Julie (2009). IBFD International Tax Glossary (7 ed.). International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD). p. 550. ISBN 9789087220570.
4. Flow-Through Entities. URL: [www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/flow-through-entities](http://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/flow-through-entities)
5. T.D.98 (2015) tax residency certificate request and questionnaire for legal entities
6. Kimberly Blanchard. The significance of legal personality for U.S. tax purpose. Business entities March/April 2016. – P 4-48
7. Art. 115 - Opzione per la trasparenza fiscale. (Tuir 917/86). URL: [www.gbsoftware.it/legginotizia.asp?IdNews=2490](http://www.gbsoftware.it/legginotizia.asp?IdNews=2490)

8. Протидія агресивному податковому плануванню в Україні / С.С. Брехов, В.І. Коротун та ін. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2017. – 108 с.
9. Foreign entity classification for UK tax purposes: Factors to consider in classifying a foreign entity for UK tax purposes. URL: [www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010](http://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm180010)
10. Doppelbesteuerung: Besteuerungsrecht Deutschlands an Einkünften aus Beteiligung an einer US-amerikanischen Florida.-LLC. URL: [www.gmbhberatung.com/BFH\\_IR3408.pdf](http://www.gmbhberatung.com/BFH_IR3408.pdf)

*Стасюк Олександр*

Державний науково-дослідний  
інститут Міністерства внутрішніх  
справ України, здобувач

**РОЛЬ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ПРОЦЕДУРИ У  
РОЗВ'ЯЗАННІ ПРОБЛЕМ  
АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО  
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ  
РЕАЛІЗАЦІЇ ПРАВОЗАХИСНОЇ ФУНКЦІЇ В  
УКРАЇНІ**

Визначальною ознакою розвитку адміністративного законодавства є його спрямованість на захист прав, свобод і законних людини й громадянина у відносинах із державою та її органами. Одна з найважливіших гарантій цього – чітка регламентація процедурного аспекту відносин приватних осіб і органів публічної влади. Тому регламентація процедурної діяльності в межах даних відносин повинна створити умови для ефективної реалізації правозахисної функції Української держави.

Наразі адміністративне законодавство не містить поняття «адміністративна процедура». З правової точки зору, процедура – це регламентований юридичною нормою порядок дій або

*Наукове видання*

**Вороновські читання**  
**(Єдність адміністративних**  
**та фінансових процедур)**

Збірник статей, доповідей та тез  
учасників міжнародної  
науково-практичної конференції,  
Львів, 5-6 жовтня 2018 р.

Комп'ютерна верстка О. О. Головашевич, В. Д. Левченко

Підписано до друку з оригінал-макета 24.10.2018 р.

Асоціація фінансового права України  
Україна, 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 70

Сайт: [www.afl.org.ua](http://www.afl.org.ua)

E-mail для авторів: [info@afl.org.ua](mailto:info@afl.org.ua)

Тел.: +380 (57) 704-93-02