

Київський національний університет імені Тараса Шевченка
Міністерство освіти і науки України

Київський національний університет імені Тараса Шевченка
Міністерство освіти і науки України

*Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису*

КОСЕНКОВА АНАСТАСІЯ ГЕННАДІЇВНА

УДК 347.73:341.16(075.8)

ДИСЕРТАЦІЯ

**ПРАВОВИЙ СТАТУС БЕНЕФІЦІАРНОГО ВЛАСНИКА
В УКРАЇНІ ТА КРАЇНАХ ЄС**

Спеціальність: 081 – «Право»

Галузь знань: 08 – «Право»

Подається на здобуття ступеня доктора філософії (PhD)

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело _____ А. Г. Косенкова

Науковий керівник – **МУЗИКА-СТЕФАНЧУК**
Оксана Анатоліївна, доктор юридичних наук,
професор, завідувач кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права Київського
національного університету імені Тараса Шевченка

Київ – 2024

АНОТАЦІЯ

Косенкова А. Г. Правовий статус бенефіціарного власника в Україні та країнах ЄС. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії (PhD) за спеціальністю 081 – «Право» (08 – «Право»). – Навчально-науковий інститут права Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – Київ, 2024.

Дисертаційна робота присвячена вивченню різноманітних підходів до розуміння та застосування концепції бенефіціарного власника в Україні та країнах ЄС.

Окрім сфери корпоративного права, концепцію бенефіціарного власника необхідно також розглядати крізь призму фінансових та податкових правовідносин. Розуміння та ідентифікація бенефіціарних власників є ключовим для забезпечення прозорості та відповідності правовим вимогам у сфері фінансів та оподаткування, як-то, наприклад, уникнення від відмивання грошей або ухилення від оподаткування.

У дисертації розглядаються різні аспекти концепції бенефіціарного власника, зокрема, його сутність, законодавча база, методи визначення, аналіз впливу та роль бенефіціарних власників у сучасному бізнесі. У роботі досліджується поняття бенефіціарного власника як інструмента боротьби з корупцією та відмиванням коштів, вивчаються міжнародні стандарти, локальне та міжнародне законодавство у цій сфері.

Особливу увагу приділено питанням ідентифікації бенефіціарних власників та забезпеченню прозорості власницької структури підприємств. Проаналізовано різні методи та інструменти перевірки бенефіціарної власності: реєстри, рейтинги, засоби електронної ідентифікації, а також їх ефективність та переваги у забезпеченні прозорості.

Досліджено практику впровадження концепції бенефіціарного власника в різних країнах та бізнес-галузях. Розкрито вплив бенефіціарних власників на фінансові результати підприємств, стійкість їх діяльності та взаємовідносини зі стейкхолдерами. Зосереджено увагу на виявленні можливих ризиків та шляхів мінімізації негативного впливу від нерозкриття бенефіціарних власників.

Основні тези дисертації містять детальний аналіз теоретичних засад концепції бенефіціарного власника, виявлення переваг, недоліків та ризиків, які пов'язані з його впровадженням; інституційних факторів, що впливають на ефективне впровадження концепції, а також перспектив подальшого розвитку цієї концепції в сучасному світі.

Застосування концепції бенефіціарного власника може мати потенціал для поліпшення прозорості, ефективності та відповідальності в різних галузях, сприяючи боротьбі з корупцією та фінансовими злочинами. Однак впровадження цієї концепції також може стикатися з ризиками неправомірного використання і зловживання, тому необхідно забезпечити ефективну правову рамку та контрольні механізми.

Проаналізовано впровадження концепції бенефіціарного власника в країнах з різними політичними, економічними та правовими системами, зокрема Великобританії, США, ЄС та низці країн, які вже успішно імплементували цю концепцію. Також розглянуто перешкоди та проблеми, з якими ці країни стикалися під час імплементації.

Висвітлено перспективи розвитку концепції бенефіціарного власника та її значення для підприємств, міжнародних організацій та держав. Сформульовано рекомендації щодо поліпшення сучасного законодавства, впровадження нових підходів та розробки ефективних інструментів для виявлення та контролю бенефіціарних власників.

Загальні результати дослідження вкладаються в контекст міжнародних дебатів та практичних реалій, пов'язаних з питаннями

прозорості, боротьби з корупцією та стабільного розвитку економіки. Робота сприяє розумінню концепції бенефіціарного власника як ключового елемента сучасної економічної системи та джерела фінансової стабільності та відповідальності управлінців підприємств.

Ключові слова: бенефіціарний власник, контролер, угоди про уникнення подвійного оподаткування, ОЕСР, FATF, BEPS, оподаткування, доходи, податкова інформація, фінансове право, ухилення від сплати податків, податкові ризики, податкові правовідносини, податковий обов'язок, податковий контроль, директиви ЄС, гармонізація, платник податків, податковий спір, офшор, форми захисту, відмивання коштів, ухилення від плати податків, розмивання податкової бази.

ABSTRACT

Kosenkova A. H. Legal status of beneficial owner in Ukraine and EU countries. – *Qualifying scientific work on the rights of manuscript.*

The thesis for obtaining the degree of Doctor of Philosophy (PhD) in specialty 081 – «Law» (08 – «Law»). – Educational and Scientific Institute of Law of Taras Shevchenko Kyiv National University. – Kyiv, 2024.

The thesis is devoted to the study of historical and modern approaches to the understanding and application of the concept of the beneficial owner in Ukraine and in the EU.

The thesis describes the different aspects of the beneficial ownership concept, namely, its roots, legal regulation, impact on other spheres, and the role of the concept in modern business. Also, the author considers the concept of the beneficial owner as an instrument to prevent corruption and money laundering. Separately, the author studies international standards and local and international regulation of beneficial ownership.

Besides corporate law, the concept of beneficial owner must also be considered through the prism of financial and tax relations. Understanding and identifying beneficial owners is key to ensuring transparency and compliance with financial and tax legal requirements, such as anti-money laundering or tax evasion laws.

Special attention is paid to the identification of beneficial owners and ensuring the transparency of the ownership structure of enterprises. Various methods and tools for verifying beneficial ownership, such as registries, ratings, and electronic identification tools, are detailed, as well as their effectiveness and advantages in ensuring transparency.

The author studies the practice of implementing the concept of the beneficial owner in different countries and business sectors. Also, the author analyzes the influence of beneficial owners on the financial results of enterprises, the sustainability of their activities, and relations with stakeholders. Particular

attention is paid to identifying possible risks and ways to minimize the negative impact of non-disclosure of beneficial owners.

The thesis examines the different stages and practical uses of the beneficial owner concept in different countries and contexts.

The main goal of the thesis is to analyze the practicality and effectiveness of the beneficial owner concept, as well as to develop recommendations on the possibilities of its implementation and improvement in various ownership systems. To achieve this goal, the author uses a conceptual, theoretical, and empirical research approach.

The main theses of the dissertation include a detailed analysis of the theoretical foundations of the beneficial owner concept, identification of advantages, disadvantages, and risks associated with its implementation, institutional factors affecting the effective implementation of the concept, as well as prospects for the further development of this concept in the modern world.

The application of the concept of beneficial ownership can have the potential to improve transparency, efficiency, and accountability in various sectors, contributing to the fight against corruption and financial crimes. However, the implementation of this concept may also face risks of misuse and abuse, so it is necessary to ensure an effective legal framework and control mechanisms.

The dissertation includes an analysis of the implementation of the beneficial ownership concept in countries with different political, economic, and legal systems, including Great Britain, the United States, the European Union, and a number of countries that have already successfully implemented this concept. It also examines the obstacles and challenges these countries have faced during implementation.

In the thesis, the prospects for the development of the beneficial owner concept and its significance for enterprises, international organizations, and states are also highlighted. Recommendations for improving current legislation,

implementing new approaches, and developing effective tools for identifying and controlling beneficial owners have been offered in the thesis.

The general results of the study are placed in the context of international debates and practical realities related to issues of transparency, the fight against corruption, and the stable development of the economy. The thesis contributes to the understanding of the beneficial owner concept as a key element of the modern economic system and a source of financial stability and responsibility for enterprise managers.

Key words: beneficial owner, controller, double taxation treaties, OECD, FATF, BEPS, taxation, income, tax information, financial law, tax evasion, tax risks, tax relations, taxation, taxation, tax control, EU directives, harmonization, taxpayer, tax dispute, offshore, forms of protection, money laundering, tax evasion, tax base erosion.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України з юридичних наук

1. Косенкова А. Г. Концепція бенефіціарного власника в угодах про уникнення подвійного оподаткування. *Economics, Finances, Law*. 2019. № 7/3. С. 26–31.
2. Косенкова А. Г. Інститут бенефіціарного власника: поняття, ознаки та критерії визначення. *Наукові записки. Серія: Право*. 2018. № 5. С. 101–105.
3. Косенкова А. Г. Розвиток концепції бенефіціарного власника при імплементації плану BEPS в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 8. С. 128–133.
4. Косенкова А. Г. Визначення поняття «бенефіціарний власник» у рішеннях Європейського суду справедливості. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 12. С. 226–230.
5. Косенкова А. Г. Європейські тенденції розвитку концепції бенефіціарного власника. *Ампаро*. 2023. № 4. С. 19–25.

Статті у зарубіжних наукових виданнях з юридичних наук, що внесені до міжнародних наукометричних баз

6. Косенкова А. Г. Зловживання бенефіціарним правом власності: Європейська практика та досвід України. *Knowledge. Education. Law. Management (KELM)*. 2020. № 6 (34). С. 239–244.
7. Косенкова А. Г. Механізми зберігання інформації про бенефіціарного власника. *Globalization of scientific knowledge: international cooperation and integration of sciences*. 2023. № 32. С. 82–89.

Матеріали науково-практичних конференцій

8. Косенкова А. Г. Концепція бенефіціарного власника у практиці її застосування державними органами України. *Сучасні перспективи розвитку науки: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Київ, 8–9 вересня 2018 р.). Київ: МЦНД, 2018. С. 61–62.

9. Косенкова А. Г. Концепція бенефіціарного власника у міжнародному та національному законодавстві. *Актуальні питання економіки, фінансів, обліку та права в сучасних умовах: зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Полтава, 10 вересня 2018 р.): у 3 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2019. Ч. 3. С. 16–18.

10. Косенкова А. Г. Інститут бенефіціарного власника в українському законодавстві. *Актуальні проблеми реформування сучасного законодавства: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Харків, 14–15 вересня 2018 р.). Херсон: Видавництво «Молодий вчений», 2018. С. 20–23.

11. Косенкова А. Г. Отримання інформації про бенефіціарного власника від самої юридичної особи: механізми та виклики. *Modern problems of science, education and society: Proceedings of VII International scientific and practical conference* (Kyiv, September 11–13, 2023). Kyiv, 2023. С. 518–523.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВСТУП

РОЗДІЛ I ПРАВОВА ПРИРОДА КАТЕГОРІЇ «БЕНЕФІЦІАРНИЙ ВЛАСНИК»

- 1.1 Становлення та розвиток правової категорії «бенефіціарний власник»
- 1.2 Іноземна судова практика щодо податкових наслідків для бенефіціарних власників
- 1.3 Значення бенефіціарного власника у національному та міжнародному оподаткуванні

Висновки до Розділу 1

РОЗДІЛ II КОНЦЕПЦІЯ БЕНЕФІЦІАРНОГО ВЛАСНИКА У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ ІНОЗЕМНИХ ДЕРЖАВ

- 2.1 Формування і розвиток концепції бенефіціарного власника в угодах про уникнення подвійного оподаткування
- 2.2 Формування і розвиток концепції бенефіціарного власника в ході імплементації плану BEPS в Україні

Висновки до Розділу 2

РОЗДІЛ III РОЗВИТОК КОНЦЕПЦІЇ БЕНЕФІЦІАРНОГО ВЛАСНИКА В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

- 3.1 Проблеми правозастосовної практики у відносинах за участю Державної податкової служби України та бенефіціарних власників
- 3.2 Аналіз української судової практики із застосування концепції бенефіціарного власника
- 3.3 Шляхи вдосконалення законодавства в частині регулювання відносин за участю бенефіціарного власника

Висновки до Розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

БВО	Британські Віргінські острови
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting – Розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування
ВАСУ	Вищий адміністративний суд України
ВСУ	Верховний суд України
ГК України	Господарський кодекс України
ЄДР	Єдиний державний реєстр юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців
ДПС	Державна податкова служба
Закон про автоматичний обмін інформацією щодо імплементації стандарту CRS	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародноо стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки» від 20.03.2023 №2970-IX
Закон про захист суб'єктів подання звітності	Закон України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» від 03.03.2022 р. № 2115-IX
Закон про деофшоризацію	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX

Закон про протидію легалізації	Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 р. № 361-IX
Закон щодо вдосконалення регулювання кінцевої бенефіціарної власності	Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо вдосконалення регулювання кінцевої бенефіціарної власності та структури власності юридичних осіб» від 06.09.2022 р. № 2571-IX
КІК	контрольовані іноземні компанії
Конвенція MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про уникнення подвійного оподаткування
КУпАП	Кодекс України про адміністративні правопорушення
МАНІВАЛ	MONEYVAL – Комітет експертів Ради Європи із взаємної оцінки заходів протидії відмиванню грошей та фінансуванню тероризму
МК	модельна конвенція
НБУ	Національний банк України

ОЕСР	OECD – Organization for economic cooperation and development – Організація економічного співробітництва та розвитку
ПАТ	Публічне акціонерне товариство
ПК України	Податковий кодекс України
ППР	податкове повідомлення-рішення
Справа Indofood	Судова справа, яка розглядалась англійськими судами між Indofood International Finance Ltd v JP Morgan Chase Bank N. A. London Branch
США	Сполучені Штати Америки
ТНК	транснаціональні корпорації
ТОВ	Товариство з обмеженою відповідальністю
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act – Закон США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків»
FATF	Financial Action Task Force – Група розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей
ЦК України	Цивільний кодекс України
CRS	Common Reporting Standard – Загальний стандарт звітності – Міжнародний стандарт схвалений Радою OECD 15.07.2014 року
PPT	Principal Purpose test – Тест основної мети
S-Lob	Simplified Limitation on Benefits Provision – Тест обмеження вигод

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У сучасному світі, що характеризується тривалими еволюційними процесами в економіці, на товарних, грошових, фінансових ринках, управління та контроль за рухом коштів є важливим і складним завданнями для держави. Одним із ключових питань у цьому контексті є концепція бенефіціарного власника, яка охоплює поняття права власності, контролю та отримання користі від доходу.

Концепція бенефіціарного власника виявляється особливо цікавою у податковому праві, оскільки вона має вирішальний вплив на податкові права та обов'язки. Ця концепція відображає реальні умови володіння господарськими суб'єктами, визначаючи особу, яка фактично отримує користь від підприємницької діяльності та має зв'язок з активами. Завдяки цій концепції, держави можуть контролювати й коректно оподатковувати доходи та активи, а також забезпечувати рівні умови конкуренції та дотримання правил податкового законодавства.

Науково-теоретичним підґрунтям цієї роботи стали праці вітчизняних та іноземних учених-фахівців у галузі податкового, цивільного, господарського, адміністративного права, теорії права тощо. Варто виокремити наукові праці таких авторів як: Д. О. Гетманцев, Л. М. Касьяненко, Ю. А. Коваль, О. Г. Комісаров, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, Р. А. Майданик, В. М. Махінчук, О. А. Музика-Стефанчук, Н. Ю. Пришва, Р. Б. Сабодаш, В. Г. Савенкова, П. О. Селезень, І. Л. Тамсін, Л. Д. Тимченко, Р. Б. Шишка, Н. Я. Якимчук, Т. М. Ямненко та ін.

Концепція бенефіціарного власника стала предметом досліджень іноземних науковців: М. Becht, А. Chapelle, L. Renneboog, M. Levy,

A. Szafarz, J. Devriese, M. Dewatripont, D. Heremans, S. Claessens, S. Djankov, H. Lang, F. Fernando, R. Barkhout та ін.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Навчально-наукового інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка відповідно до: Закону України «Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки»; Плану заходів з виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 25.10.2017 р. № 1106; Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки, схваленої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р; Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021–2025 роки, затвердженої Постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 р. № 12-21.

Тема дисертації затверджена рішенням Вченої ради Київського національного університету імені Тараса Шевченка (протокол від 17 вересня 2018 року № 2).

Мета і завдання дослідження. *Мета* дисертаційної роботи полягає у всебічному аналізі концепції бенефіціарного власника, порівнянні понять, законодавства та практики щодо застосування концепції бенефіціарного власника в Україні та країнах ЄС. Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі *завдання*:

- дослідити передумови виникнення правової категорії «бенефіціарний власник» та подальше її закріплення на нормативно-правовому рівні;
- розкрити ознаки бенефіціарного власника;

- з'ясувати значення бенефіціарного власника у цілях національного та міжнародного оподаткування;
- розкрити концепцію бенефіціарного власника в угодах про уникнення подвійного оподаткування;
- розкрити концепцію бенефіціарного власника крізь призму імплементації плану BEPS в Україні;
- визначити проблему правозастосовної практики ДПС України та платників податку за участю бенефіціарних власників та запропонувати шляхи їх вирішення;
- проаналізувати українську судову практику на предмет застосування концепції бенефіціарного власника.

Об'єктом дослідження є правовідносини, які виникають при реалізації концепції бенефіціарного власника.

Предмет дослідження – концепція бенефіціарного власника в українському та міжнародному податковому законодавстві.

Методи дослідження. Методологічну основу дисертаційного дослідження складає комплекс методів наукового пізнання, загальнонаукових та спеціально-наукових методів, поєднання яких забезпечує об'єктивний та всебічний аналіз предмета дослідження. У ході роботи були використані, зокрема, такі методи: *аналітичний* (застосовано під час аналізу теоретичних позицій, правових актів, наукових праць, правозастосовної практики України та країн ЄС з питань бенефіціарної власності – підрозділи 1.1, 1.2); *порівняльно-правовий* (дав змогу порівняти законодавство та практику щодо бенефіціарної власності в Україні та країнах ЄС – підрозділи 2.1, 2.2 та ін.); *статистичний* (сприяв визначенню ефективності і результативності застосування концепції бенефіціарного власника в Україні та країнах ЄС; з його допомогою проаналізовано статистичні дані щодо звітності, контролю та результатів боротьби з корупцією та легалізацією коштів – підрозділи 3.1, 3.2 та ін.). Використання

цих методів у сукупності з іншими методами наукових досліджень дало змогу проаналізувати, порівняти і зробити висновки про концепцію бенефіціарного власника в Україні та країнах ЄС, а також розробити рекомендації щодо поліпшення законодавства та практичного застосування цієї концепції.

Емпіричну основу дослідження складають, зокрема, судова практика (вивчення рішень судів, що стосуються бенефіціарного власника, дало змогу оцінити підхід органів судової влади до цієї концепції, а також виявити можливі проблеми та недоліки у її застосуванні); статистичні економічні показники (аналіз економічних даних, фінансових звітів і показників підприємств, що стосуються виявлення бенефіціарного власника, дало змогу встановити, наскільки успішно ця концепція застосовується на практиці та який її вплив на бізнесові процеси). Збір та аналіз емпіричних даних сприяли окресленню особливостей використання та застосування концепції бенефіціарного власника, виявленню проблем та формулюванню пропозицій щодо її удосконалення.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є першим у національній юридичній науці комплексним дослідженням, в якому здійснено спробу всебічного системного аналізу концепції бенефіціарного власника в Україні та країнах ЄС. На підставі його результатів були сформульовані теоретичні положення та узагальнення, що характеризуються науковою новизною, зокрема:

вперше:

– проаналізовано правові статуси, які породжує наявність бенефіціарної власності (а саме: бенефіціарного власника, контролера, кінцевого бенефіціарного власника). Чітке визначення відповідного правового статусу матиме практичне значення в діяльності податкової служби при визначенні особливостей оподаткування платника податків;

– комплексно досліджено юридичні наслідки, які виникають для бенефіціарного власника у зв'язку з недотриманням вітчизняного та міжнародного законодавства про легалізацію (відмивання) коштів, отриманих злочинним шляхом у порівняльно-правовому аспекті. Сформульовані висновки можуть бути використані при забезпеченні податкового комплаєнса з метою попередження виникнення випадків, пов'язаних з легалізацією (відмиванням) коштів;

– запропоновано та проаналізовано методологічні інструменти для ідентифікації та аналізу бенефіціарного власника (зокрема, комп'ютерний аналіз великих обсягів даних, алгоритм виявлення складних структур власності, нові підходи до перевірки бенефіціарних прав у контексті конвенції MLI);

– враховуючи міжгалузеву правову природу інституту бенефіціарного власника, спираючись на норми податкового та господарського законодавства, законодавства про легалізацію (відмивання) коштів, отриманих злочинним шляхом, а також міжнародних стандартів, запропоновано під поняттям «бенефіціарний власник» розуміти особу, яка прямо чи опосередковано отримує винагороду та перевагу (матеріальну і нематеріальну) від певного процесу, послуги чи продукту, а також несе ризику, пов'язані із діяльністю юридичної особи;

удосконалено:

– основні критерії визначення особи бенефіціарного власника, до яких віднесено наступні: є фізичною або юридичною особою; має право на отримання доходу; здійснює вирішальний вплив на управління або господарську діяльність юридичної особи безпосередньо або через інших осіб; не є агентом, номінальним власником або посередником щодо отриманого доходу;

– теоретичні підходи щодо розуміння правового статусу бенефіціарного власника та його співвідношення із концепцією бенефіціарного власника;

дістали подальшого розвитку:

– доктринальні підходи щодо розуміння концепції бенефіціарного власника. Визначено, що статус бенефіціарного власника може породжувати права та обов'язки не лише у власника, але й в інших суб'єктів, які мають відношення до бенефіціарної власності цього суб'єкта (наприклад, юридичних власників майна);

– розвиток концепції бенефіціарного власника у ході імплементації плану BEPS в Україні;

– практичні проблеми поширення концепції бенефіціарного власника на основі приватно-правових конструкцій у податкові правовідносини і на відносини у сфері боротьби з корупцією, легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом, тощо;

– періодизація виникнення та розвитку концепції бенефіціарного власника в Україні, з метою упровадження кращих іноземних практик, урахування позитивного досвіду інших країн з метою його подальшого врахування при реформуванні вітчизняного податкового законодавства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані висновки і пропозиції впроваджено та може бути використано у:

– *правозастосовній діяльності* – для встановлення відносин між платниками податків та органами ДПС України, а також компетентними органами іноземних юрисдикцій;

– *науково-дослідній роботі* – для подальшого дослідження проблем, пов'язаних із бенефіціарним власником, податково-правовими наслідками статусу;

– *нормотворчій роботі* – при підготовці законопроектів щодо

внесення змін до ПК України та відповідних підзаконних нормативно-правових актів;

– *освітньому процесі* – при підготовці підручників, навчальних посібників, навчально-методичних видань з дисциплін «Фінансове право», а також навчальних дисциплін податково-правового спрямування, а також в освітньому процесі у закладах вищої освіти, які здійснюють підготовку фахівців за спеціальністю «Право».

Апробація результатів дослідження. Дисертаційна робота виконана та обговорена на кафедрі фінансового права Навчально-наукового Інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Сформульовані у роботі рекомендації та пропозиції, головні наукові положення оприлюднено у доповідях на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях: II Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні перспективи розвитку науки» (м. Київ, 8–9 вересня 2018 р.); III Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми реформування сучасного законодавства» (м. Херсон, 14–15 вересня 2018 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання економіки, фінансів, обліку та права в сучасних умовах» (м. Полтава, 10 вересня 2018 р.); VII Міжнародній науково-практичній конференції «Modern problems of science, education and society» (м. Київ, 11–13 вересня 2023 р.).

Публікації. Основні положення та висновки дисертаційної роботи висвітлено в 11 наукових працях, а саме – у 7 наукових статтях (4 з яких опубліковано у наукових фахових виданнях України, 2 – у періодичних виданнях іноземних держав), 4 – тези доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, логічно об'єднаних у вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації

становить 197 сторінок, з них основного тексту 145 сторінок. Список використаних джерел налічує 171 найменувань та займає 25 сторінок. Додатки (2) розміщено на 4 сторінках.

РОЗДІЛ І

ПРАВОВА ПРИРОДА КАТЕГОРІЇ «БЕНЕФІЦІАРНИЙ ВЛАСНИК»

1.1 Становлення та розвиток правової категорії «бенефіціарний власник»

Термін «бенефіціар» походить від латинського «beneficialis», де «bene» означало «користь», а «ficere» – «робити». Тобто бенефіціаром є особа, яка отримує користь [107].

Концепція бенефіціарного власника зазвичай використовується у трьох основних напрямках: протидії легалізації (відмиванню) коштів, отриманих злочинним шляхом; в інструментах податкової прозорості (автоматичному обміні податкової інформації); в податкових угодах.

Власне сам термін «бенефіціарний власник» з'явився близько 1 000 років тому у Сполученому Королівстві Британії та Північної Ірландії. У той час створювалися трасти на користь родин військових, а також інших громадян, які покинули країну для участі у війнах [105]. У такий спосіб особа, якій належало майно під час відсутності законного власника, набувала право вирішувати долю такого майна, наприклад, передавала його у користування іншим особам та/або отримувала доходи з такого майна. Існування таких трастів – це перше задокументоване відокремлення формальної власності від бенефіціарної. Трасті (від англійської «trustee» – «довірча особа») діяв у ролі формального власника, тоді як військові та члени їхніх родин були бенефіціарними власниками.

Цікаво, що у той час Суд Канцлера (який вважався джерелом виникнення права справедливості) визнавав власниками такого майна військових та членів їхніх сімей, а Королівський суд (який у прийнятті рішень керувався нормами загального права) – осіб, яким було довірено використання майна на час відсутності військових [127, с. 568-570]. Але

після прийняття у 1535 році Статуту про довірчу власність, бенефіціар (тобто військові та члени їхніх родин) визнавались власниками довірчого майна відповідно до загальних принципів права справедливості.

Норми англійського права визнавали загальну концепцію власності. Водночас норми права справедливості допускали існування як формальної, так і бенефіціарної власності. Концепція останньої використовувалась для того, щоб акцентувати увагу на наявності економічного інтересу поруч із формальним володінням. Крім того, цей поділ зумовив існування таких категорій як «довірчий власник» (трасті) та «бенефіціарний власник», тобто той, хто має бенефіціарний (економічний) інтерес у майні трасту.

З цього приводу Р. А. Майданик зазначає, що поняття «бенефіціарний власник» історично розвивалося в рамках англійського трастового права. Бенефіціарним власником вважалась особа, яка здійснює передачу активу у власність третій особі (юридичному власнику), яка водночас є довіреною особою і бере на себе зобов'язання з управління цим активом в інтересах фактичного власника. При цьому юридичний власник активу (довірена особа) не отримує жодних економічних вигод [38]. Однак це лише один із можливих підходів до розуміння категорії «бенефіціарний власник». Як уже зазначалося у наукових статтях з цієї тематики [25], термін «бенефіціарний власник» може мати різне значення залежно від сфери, в якій він застосовується: у корпоративному та трастовому законодавстві, законодавстві про протидію розмиванню податкової бази, при застосуванні міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування тощо.

Аналізуючи питання бенефіціарної власності крізь призму податкових правовідносин, звернемося до договору між Швецією та США 1939 р. Це був перший міжнародно-правовий договір, в якому знайшла своє відображення концепція бенефіціарної власності. Його положення, що стало прикладом для подальших договорів, підписаних із скандинавськими країнами протягом наступних кількох десятиліть, стосувалося податку,

який накладався на успадковане майно та підлягав сплаті резидентом іншої держави [130]. Договірні положення передбачали такі податкові переваги:

- податок на нерухоме майно не сплачувався у Швеції у разі, коли бенефіціар сплатив такий податок в країні свого резидентства;
- звільнявся від оподаткування дохід, отриманий у Швеції, якщо він був отриманий резидентом іншої держави;
- надавались пільги за договором про уникнення подвійного оподаткування бенефіціара в країні його резидентства стосовно будь-якого податку, який сплачувався у скандинавській країні [152].

Наступним договором про уникнення подвійного оподаткування, що містив у собі термін «бенефіціарний власник», став договір між Канадою та США, підписаний у 1942 р. Цей договір передбачав тест на визначення бенефіціарного власника, як одну з умов застосування зниженої ставки податку у джерела виплати на дивіденди (ст. 11). Ставка податку дорівнювала 5 % для дочірньої корпорації, що знаходилася у бенефіціарній власності іншої корпорації, розташованої в другій Договірній державі. На думку професора Річарда Ванна, цей тест пізніше запозичила Великобританія й імплементувала його у свої податкові угоди, підписані у 1960-х роках [152].

Цікаво, що при укладенні в 1945 р. нового англо-американського договору концепція бенефіціарного власника не знайшла в ньому свого відображення, незважаючи на схожість з американо-канадською угодою 1942 р. При цьому Меморандум з пропозиціями при укладенні договору містив наступне положення: «Необхідно звернути увагу на статус власників цінних паперів.., де номінальний акціонер ... не є бенефіціарним власником». Замість цього в угоді містилася вимога про оподаткування дивідендів, відсотків і роялті, що, ймовірно, відображало думку, що пільги, передбачені податковою угодою, повинні використовуватися лише

особою, яка має право на отримання цього доходу та зобов'язана сплачувати з нього податок (тобто бенефіціарним власником) [159, с. 35].

Наступним нормативним кроком розвитку концепції бенефіціарного власника став Протокол до Угоди про уникнення подвійного оподаткування між Великобританією та США (1966 р.). Він містив категорії номінальних осіб, агентів і трасті, які згодом були перенесені і до наступних договорів [96]. Це було зроблено на прохання Великобританії з метою уникнення зловживань з боку платників податків, які є резидентами третіх країн і можуть передати свої доходи до номінальних власників, які є резидентами іншої договірної держави і могли б скористатися податковими пільгами відповідно до договору. Відповідно до законодавства Великобританії, чинного на той час, особа-резидент, яка виступає агентом або номінальним власником майна іншої особи нерезидента Великобританії (принципал), мала заплатити податки з доходів з джерел у Великобританії, які вона отримує для свого принципала. При цьому агент або номінальний власник не сплачуватиме податки з доходу з іноземного джерела, отриманого від того самого принципала. У будь-якому разі така особа вважатиметься платником податків і, отже, може кваліфікуватися як резидент за договором [97]. Тобто, згідно з МК ОЕСР 1963 р., такий агент або номінальна особа вважатиметься резидентом для цілей договору відповідно до статті 4(1) і, отже, матиме право на пільги за договором [98].

Варто також згадати Лігу Націй, яка до певного часу не використовувала термін «бенефіціарний власник» у своїх друкованих матеріалах. Проте серед напрямів роботи цієї організації були і такі, які стосувалися права бенефіціарної власності, наприклад:

- заходи, які вживалися для уникнення подвійного оподаткування доходу, отриманого від використання патентів та авторських прав;
- правила розподілу прибутків або капіталу промислових або комерційних підприємств, які функціонують у декількох країнах;

– уникнення подвійного оподаткування трастів та інших компаній, які володіють великою кількістю переказних цінних паперів [131].

Тривалий час не були доступні для вивчення і документи ОЕСР, які могли б пояснити справжні наміри авторів змін до МК ОЕСР у 1977 р. Однак з відкриттям доступу до архівних документів ОЕСР, ситуація змінилася. В одному з таких документів, датованим 9 травня 1967 р., міститься пояснювальний коментар від Великобританії до ст. 10 «Дивіденди»: «На наш погляд, звільнення від податку, що передбачено в цій статті, має застосовуватися тільки якщо бенефіціарний власник такого доходу є резидентом Договірної держави, оскільки в іншому випадку з'явиться можливість для зловживання цією статтею резидентами третіх країн, які могли б передати свій дохід номінальним утримувачам – резидентам Договірної держави» [144].

Крім того, важливі пояснення про місце концепції бенефіціарного власника в світлі американської податкової політики тих років містяться в Технічному меморандумі Казначейства США до Додаткового протоколу до угоди про уникнення подвійного оподаткування між США та Великобританією 1966 р.: «Цей протокол є першим документом, укладеним Сполученими Штатами, який встановлює, що дивіденди повинні знаходитись у володінні бенефіціарного власника-резидента для того, щоб застосувати знижену ставку податку. Таке обмеження щодо пільг завжди було частиною усіх раніше укладених США угод. Тому додавання цього формулювання до договору не мало за мету обмежити сферу її застосування у порівнянні з аналогічними статтями попередніх угод. Наприклад, статус номінального утримувача як резидента договірної держави, не є основоположним при визначенні того, чи можуть отримані ним дивіденди оподатковуватися за зниженою ставкою, як це визначає податкове резидентство його принципала. Траст може також вважатися

бенефіціарним власником отриманих ним дивідендів, якщо він не розподіляє ці дивіденди» [110].

Ще одна версія, що пояснює причини включення формулювання про бенефіціарного власника до податкових угод 1960–1970-х рр., є намір звільнити від оподаткування у державі-джерелі виплати дивіденди і проценти благодійних організацій та пенсійних фондів. Через те, що благодійні організації та пенсійні фонди зазвичай створювалися у формі трастів і вважалися податковими резидентами, вони звільнялись від оподаткування окремих видів доходів, керуючись нормами податкового законодавства відповідної країни. Водночас залишається незрозумілим, наскільки благодійна організація або пенсійний фонд можуть вважатися бенефіціарним власником доходів у зв'язку з визначенням поняття «бенефіціарний власник» відповідно до принципів загального права. Якщо Великобританія і США мали намір у 1966 р. (при погодженні додаткового протоколу до Договору) надати цим організаціям право на користування положеннями міжнародного договору, то в цьому контексті значення бенефіціарного власника за загальним правом не є першочерговим. У зв'язку з цим можна зробити висновок, що цей термін повинен мати автономне значення в контексті міжнародної податкової угоди, а не трактуватися винятково за положеннями локального законодавства. Хоча все ще залишалось незрозумілим коло осіб, які підпадали під визначення «бенефіціарний власник» для застосування положень про пільгове оподаткування. Основною причиною введення концепції бенефіціарного власника було виключення номінальних утримувачів та інших осіб, які можуть неправомірно використовувати надані пільги, зі сфери застосування угоди.

У більш розгорнутому вигляді категорія «бенефіціарний власник» з'явилась у статтях 10, 11 та 12 МК ОЕСР, прийнятої у 1977 р., але її визначення було дещо «розмите». Коментар до МК також не містив чіткого

пояснення, але визначав дві особливості: (1) агенти або номінальні власники не є бенефіціарними власниками та (2) сторони договору можуть погодити додаткові умови застосування концепції у ході підписання договору про уникнення подвійного оподаткування. При цьому Лок де Бро, бельгійський професор, доктор економічних наук, член виконавчого комітету Міжнародної податкової асоціації (англ. – International Fiscal Association), зазначив, що відмінності між термінами «агент» та «номінальний власник» не є достатньо суттєвими, щоб аналізувати кожен з цих термінів окремо. Також законодавство держав-учасниць ОЕСР не містило у собі визначення «бенефіціарний власник», що стало причиною різного трактування цього терміну державними органами та судами [109].

Робота над МК ОЕСР 1977 р. проводилася різними робочими групами. Існувало щонайменше чотири робочих групи, праця яких мала безпосереднє або опосередковане відношення до вивчення питання бенефіціарної власності. Особливої уваги заслуговує група 27 (WP27), яка працювала над питаннями оподаткування процентів та роялті, та група 21 (WP21), компетенцією якої було зловживання положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування [119, с. 520-251, 537].

Так, група WP 27 значною мірою визначала проблему імплементації поняття «бенефіціарний власник» як адміністративну. Спочатку Великобританія зосереджувалася на зловживанні положеннями податкових угод щодо навмисного використання номінальних власників у відносинах за участю бенефіціарних власників, але WP27 не бачила настільки високого рівня зловживання цими положеннями [136, с. 53-54].

Позиція представників з боку Великобританії полягала у тому, щоб положення про бенефіціарну власність застосовувалось до усіх статей угоди та не обмежувалось лише статтями про дивіденди, проценти та роялті, що сплачуються агенту або номінальному власнику з законним правом на такий дохід. Вони вважали, що існує два можливих шляхи

усунення такої ситуації: або запровадити положення про оподаткування, відповідно до якого держава-джерело виплати відмовилася б від оподаткування доходу за умови, якщо в країні резидентства дивіденди, проценти або роялті підлягатимуть оподаткуванню, або стаття буде застосовуватися лише до дивідендів, процентів та роялті, що виплачуються бенефіціарному власнику (як у Договорі між Нідерландами та Великобританією). Делегати від Швейцарії та США погодились із другим рішенням (про виплату доходу бенефіціарному власнику). Представник Великобританії вважав, що таке положення можливо включити до МК навіть як загальне положення, не конкретизуючи його у статтях 10, 11 та 12. Водночас, на думку представника Німеччини, доцільно не включати відповідні положення до тексту МК, але відобразити їх у коментарях до неї [159, с. 42-43].

У такий спосіб рішення про введення терміна «бенефіціарний власник» до МК ОЕСР було прийнято без особливих обговорень.

На час ведення цих обговорень не всі держави вбачали потребу у поясненні концепції бенефіціарного власника у МК, що ставить питання про те, чи було це чимось особливим чи, значною мірою, проблемою Великобританії, яку вона прагнула вирішити. Справа в тому, що у Великобританії трасті або агент сплачує податок з доходу, який він отримав або отримав право на отримання такого доходу. Це означає, що отримання доходу суб'єктом, будучи бенефіціарно уповноваженим на це, є достатнім для цілей оподаткування. Хоча трасті (резидент Великобританії), який отримує іноземний дохід на користь бенефіціара-нерезидента, не сплачує податок з такого доходу, зобов'язаний сплатити податок, якщо він отримує дохід для бенефіціара – резидента та який, можливо, є резидентом Великобританії, для цілей угоди стосовно всіх доходів, отриманих як трасті.

Тому Великобританія, ймовірно, була стурбована зменшенням ставки податку як держава-джерело виплати доходу, якщо інша договірна держава

мала аналогічні правила оподаткування, а дохід вигідно знаходився у власності особи, яка не є резидентом такої країни. Натомість США не мали подібних проблем, можливо, через те, що американське податкове законодавство не містило положення про оподаткування доходу, отриманого особою, якщо вона не є бенефіціарним власником такого доходу [164, с. 41].

Відповідно, одним з основних, яке зокрема вирішувалося в рамках WP 27, було питання про оподаткування доходів у країні-джерелі виплати залежно від резидентського статусу бенефіціарного власника.

Для відповіді на це питання були запропоновані такі рішення:

1) звільнити від оподаткування / знизити ставку податку в країні-джерелі виплати доходу пропорційно оподаткуванню в країні резидентства, або

2) враховувати податкове резидентство бенефіціарного власника та не брати до уваги резидентство трасті, номінального власника або іншої особи, яка має законне право на отримання доходу незалежно від того, чи отримує вона цей дохід від свого імені чи від імені бенефіціарного власника.

Отже, за результатами обговорення було прийнято взяти до уваги друге рішення, адже перше, на думку представників WP27, суперечило б загальному принципу «ефективного оподаткування», а також положенням МК.

З цього випливає наступне питання – як закріпити критерій резидентства бенефіціарного власника у статтях МК: продублювати його у кожній із статей 10–12 МК або виділити його в окрему статтю для всіх видів доходів, передбачених МК? [103, с. 7]

Під час наступної доповіді групою WP27 було вирішено доповнити статті 10, 11 та 12 МК умовами про бенефіціарну власність: «...дивіденди/проценти/роялті, що виникають у Договірній Державі та

сплачуються резиденту другої Договірної Держави, можуть оподатковуватись у цій другій Державі, якщо такий резидент є їх бенефіціарним власником». Метою внесених змін є забезпечення того, щоб податки були сплачені саме бенефіціарним власником таких доходів, який є резидентом іншої Договірної Держави, а не агентами або номінальними власниками, які мають законне право на отримання доходу [103, с. 9-10].

Для отримання права на застосування зниженої ставки податку (або звільнення) для пасивних доходів особа повинна не тільки довести факт податкового резидентства відповідної держави, яка є стороною конвенції, але й підтвердити, що саме вона є фактичним отримувачем доходу (тобто його бенефіціарним власником) [112].

Крім того, термін «сплачуються» (англ. – «paid») може мати широке значення, оскільки поняття «платіж» у цьому контексті означає «виконання зобов'язання надати кошти в розпорядження кредитора у спосіб, передбачений договором або звичаєм».

Наступним етапом розвитку концепції бенефіціарного власника стала Конвенція про уникнення подвійного оподаткування та використання проміжних (кондуїтних) компаній 1986 р. [149, с. 14-15] Вона містить опис випадків, які найчастіше зустрічаються при зловживанні пільгами, передбаченими міжнародними податковими договорами, а також описує загальні підходи до їх запобігання. Проте концепція бенефіціарного власника в цьому документі освітлена лише фрагментарно. Наприклад, у параграфі 14 (b) міститься положення, що «...статті 10, 11 і 12 МК ОЕСР встановлюють, що для застосування пільгової ставки податку в країні джерела доходу одержувач доходу повинен бути його бенефіціарним власником. Це означає, що пільги, передбачені угодою, не можуть бути використані особами, які не мали б на них право, якби не створили кондуїтну компанію в одній з держав-сторін угоди». При цьому, у Конвенції звертається увага на ті ситуації, коли одержувач доходу є його формальним

юридичним власником, але фактично володіє доходом на користь третьої особи. У зв'язку з цим Конвенція наголошує на необхідності аналізу ролі одержувача доходу в отриманні і розпорядженні доходом [151, с. 18].

За даними Міжнародного центру оподаткування та розвитку [151], на базі МК ОЕСР укладено понад 2 500 податкових договорів. Однак, незважаючи на широке поширення концепції, термін «бенефіціарний власник» не можна було вважати до кінця розкритим у МК ОЕСР. На практиці відсутність визначення в міжнародному договорі і МК, на базі яких такий договір складений, обумовлює певні наслідки [156, с. 45-46]. Так, згідно з положеннями ст. 3 (2) МК ОЕСР будь-який термін, не визначений у Конвенції, може використовуватися (якщо з контексту не випливає інше) відповідно до законодавства Договірної держави [162, с. 79].

Правило тлумачення, описане вище, вказує на особливий зв'язок між угодою та внутрішнім законодавством договірних держав. Однак що робити, якщо термін відсутній у внутрішньому (національному) законодавстві? Навіть у державах, де термін «бенефіціарний власник» закріплений у національному законодавстві, не завжди його визначення співпадає з аналогічним у МК ОЕСР і укладених на її базі угодах.

Як відомо, формування загальних підходів до визначення змісту терміна здійснюється в Офіційному коментарі МК ОЕСР. Незалежно від наявності самостійного значення терміна, важливу роль відіграє питання співвідношення норм національного та міжнародного податкового законодавства. Так, відповідно до українського законодавства, якщо міжнародним договором встановлено інші правила і норми, аніж передбачені Податковим кодексом України, то застосовуються правила і норми міжнародних договорів України. Для порівняння, у ст. 7852 (d) «Treaty obligations» Кодексу внутрішніх доходів США (англ. – US Internal Revenue Code) визначено, що застосування положень міжнародного

договору та локального законодавства переважно визначається за правилом надання «переваги більш пізньому» [120, с. 154].

У 2003 р. текст Коментаря до МК ОЕСР був розширений, згодом – у 2011 та 2012 рр., був доповнений, а у липні 2014 р. – опублікований у тій формі, яку було прокладено в основу багатьох договорів про уникнення подвійного оподаткування, укладених після. У Коментарях до МК ОЕСР 2003 року зазначається, що поняття «бенефіціарний власник» було введено для того, щоб вигоди за договором були доступні тільки тому, хто фактично володіє доходом, має економічну вигоду з цього доходу та є резидентом договірної держави. Також було підкреслено, що термін «бенефіціарний власник» не повинен мати вузький технічний зміст, а має застосовуватися у розумінні цілей та задач угоди про уникнення подвійного оподаткування та для уникнення ухилення від сплати податків. У такий спосіб Коментарі МК ОЕСР 2003 року передбачали, що надання державою – джерелом виплати пільг чи звільнення агента або номінального власника від оподаткування тільки через його статус резидента однієї із договірних держав не відповідає цілям та задачам Конвенції. Коментарі до МК 2003 р. лягли в основу подальших змін МК у 2008, 2010, 2011 та 2012 роках.

Хоча існують незначні відмінності між трьома послідовними текстами, зміст проєктів 2011 та 2012 років залишився незмінним і був покладений в основу Коментарів 2014 року [109].

У дискусійному проєкті МК ОЕСР 2011 р. передбачалося, що бенефіціарний власник доходу повинен «мати повне право користуватися і розпоряджатися доходом» («have the full right to use and enjoy the income») [147].

Однак у проєкті 2012 р. із вказаного формулювання було виключено слово «повне». Більшість коментаторів МК ОЕСР дійшли висновку, що таке формулювання критерію є надто широким і може певною мірою позначитися на таких правовідносинах як: використання отриманого

доходу на оплату вимог кредитора; діяльність холдингових компаній; виплата дивідендів дочірньою компанією; виплата процентів, дивідендів та конвертованих облігацій тощо [148].

У результаті цього, у пунктах 12.4, 10.2, 4.3 Коментарів до ст. 10, 11 і 12 МК ОЕСР 2014 р. закріпилось інше формулювання, а саме: «...наявність у бенефіціарного власника права користування і розпорядження отриманим доходом, не обтяженим договірним, юридичним або іншим зобов'язанням перерахувати отриманий дохід іншій особі» [147].

З положення, що закріплене у Коментарях до МК ОЕСР, випливає, що йдеться про юридичні права користування і розпорядження доходом, що виникають у безпосереднього одержувача доходу, і, відповідно, в необхідності їх документального підтвердження не виникло б труднощів. Таким формулюванням ОЕСР змістила акцент при встановленні, чи має бенефіціарний власник доходу, який претендує на отримання пільг за податковою конвенцією, обов'язок із перерахування отриманого доходу іншій особі. Адже саме відсутність такого обов'язку в іноземного одержувача доходу є основним критерієм визначення бенефіціарного власника доходу.

На сьогоднішній день МК ОЕСР та Коментарі до неї діють у редакції 2017 року.

У тексті Коментарів 2011 р. була зроблена спроба дати визначення поняттю «бенефіціарний власник» у такому контексті: «Отримувач доходу є його бенефіціарним власником, якщо він має повне право використовувати та отримувати вигоду від доходу, і якщо немає договірних чи юридичних зобов'язань передавати отримані виплати іншій особі». При цьому «використовувати та отримувати вигоду з доходу» не є тотожним «використанню та отриманню вигоди від основних прав на дохід чи майно» [148].

У п. 26 Коментарів до МК ОЕСР 2012 року зазначається, що задача виокремити єдиний підхід до визначення поняття «бенефіціарний власник» була складнішою, аніж здавалося раніше [147].

У такий спосіб наявність статусу «бенефіціарний власник» не гарантує автоматичне отримання пільг відповідно до угод про уникнення подвійного оподаткування. На нашу думку, необхідно більш детально аналізувати кожну окрему ситуацію, із застосуванням підходу переваги сутності над формою. При цьому важливо пам'ятати, що бенефіціарним власником та юридичним власником (особа, яка здійснює контроль над отриманим доходом) можуть бути різні особи.

Становлення та розвиток правової категорії «бенефіціарний власник» відзначаються значущим етапом в еволюції правової системи та регулювання відносин власності. Результати дослідження вказують на комплексний характер цієї категорії та її ключову роль у забезпеченні прозорості та відповідальності в сучасному суспільстві.

Термін «бенефіціарний власник» отримав широке визнання завдяки активним зусиллям урядів та міжнародних організацій у боротьбі з корупцією, фінансовою непрозорістю та легалізацією доходів, отриманих злочинним шляхом.

У цьому підрозділі було досліджено перехід від теоретичних концепцій до законодавчого врегулювання категорії «бенефіціарний власник». Акцентовано увагу на тому, як різноманітність законодавчих підходів у різних юрисдикціях впливає на розуміння та застосування цієї концепції. З'ясовано, що неоднозначність і розбіжності в трактуванні «бенефіціарного власника» можуть призводити до труднощів у практичному застосуванні та зумовлювати потребу в уніфікації та гармонізації правових норм.

Необхідно також розглядати можливі шляхи удосконалення механізмів взаємодії між судовою системою, реєстраційними органами та

іншими зацікавленими сторонами у визначенні та реєстрації бенефіціарів. Забезпечення швидкого та ефективного вирішення питань, пов'язаних із статусом бенефіціарного власника, може значною мірою залежати від здатності різних інституцій співпрацювати для досягнення спільних цілей.

Отже, становлення та розвиток правової категорії «бенефіціарний власник» є невід'ємною частиною визначення сучасних власницьких відносин та забезпечення прозорості та відповідальності у глобальному правовому просторі. Досягнення цієї мети потребує подальшого обговорення, наукових досліджень та співпраці між державами для уніфікації та гармонізації підходів, а також вдосконалення правових механізмів для впровадження та ефективного використання цієї правової категорії.

1.2 Іноземна судова практика щодо податкових наслідків для бенефіціарних власників

Одним із критеріїв, який допомагає визначити поняття «особа, що має фактичне право на дохід», слугує наявність в особи права самостійно користуватися і розпоряджатися доходом, отриманим нею через участь у діяльності юридичної особи, або контролю над юридичною особою. Однак цей критерій («право самостійно користуватися і розпоряджатися доходом») не відіграє визначальну роль при визначенні поняття бенефіціарного власника доходу, оскільки це може призвести до наступних колізій у трактуванні та застосуванні концепції:

1. Юридичний та економічний підхід до тлумачення «права самостійного користування і розпорядження доходом».

Перше питання, яке виникає при аналізі цього критерію – який нормативно-правовий акт використовувати. Права користування, розпорядження та володіння становлять юридичний зміст права власності

відповідно до ЦК України. На підставі цього можна припустити, що такі правомочності відсилають до трактування поняття бенефіціарного власника з погляду цивільного законодавства, тобто крізь призму юридичних прав користування та розпорядження отриманим доходом. Однак у формулюванні критерію міститься ознака «самостійно».

Як свідчить аналіз іноземної судової практики, і при формально-юридичному, і широкому юридичному, і при економічному підходах до визначення поняття бенефіціарного власника застосовується критерій «права самостійного використання і розпорядження отриманим доходом».

Зокрема, у справі Market Maker1994/217 Верховний Суд Нідерландів дотримується вузького юридичного підходу, визначаючи бенефіціарного власника особою, яка може «вільно розпоряджатись отриманими грошовими засобами» («can freely dispose of the moneys distributed») [125]. Верховний Суд Канади у справі «Prevost Car», дотримуючись широкого юридичного підходу, у своєму рішенні вказує на те, що бенефіціарний власник отримує дохід для свого використання і розпорядження («use and enjoyment»). У розумінні Верховного Суду Канади «особа, яка є бенефіціарним власником дивідендів, приймає на себе всі атрибути власника... така особа не несе зобов'язань щодо того, як вона використовує дохід з дивідендів...» [155]. Федеральний адміністративний суд Швейцарії дотримується економічного підходу: у рішенні у справі A-1246/2011 суд визначає бенефіціарного власника як особу, яка має широкі повноваження вирішувати, як вона використовує одержаний дохід («who has broad discretion to decide how income shall be utilized») [75].

Швейцарський професор Роберт Данон також дотримується економічного підходу та зазначає, що поняття бенефіціарного власника фокусується винятково на атрибутах власності одержувача доходу, обсяг і сукупність яких повинні визначатися на основі принципу пріоритету суті над формою. На думку вченого, при визначенні бенефіціарного власника

необхідно дивитися не на формальні права користування і розпорядження, а на їх дійсну присутність [117, с. 321].

2. Недостатньо чітке формулювання нормативно-правових актів щодо наявності в особи права самостійного користування і розпорядження отриманим доходом. Це може слугувати причиною того, що податкові органи і суди можуть надто широко визначати наявність в отримувача доходу прав користування і розпорядження отриманим доходом.

Наприклад, у справі *Indofood* бенефіціарний власник визначається як особа, яка повинна мати «всі права отримувати вигоду від доходу» («full privilege to directly benefit from the income») [140, с.4].

Аналізуючи обставини справи, зазначимо, що сам спір виник між голландською та індонезійськими компаніями, але не щодо оподаткування, а щодо правомочностей з розподілу отриманого прибутку. Сутність спірних вимог полягала в тому, що створена на території Індонезії голландськими бізнес-структурами компанія *Indofood* хотіла отримати кредит, який би розподілився між її кредиторами у Великобританії. Законодавство Індонезії передбачало ставку податку на дохід, отриманий через кредитування, в розмірі 20 %. Але *Indofood* включає до правочину дочірню компанію, що розташована на о. Маврикій (незалежна держава із власною юрисдикцією). Відповідно до угоди про уникнення подвійного оподаткування між Індонезією та Маврикієм 1996 року з доходу, отриманого описаним вище способом, стягується лише 10 %. Але платежі йшли не через цю дочірню компанію, а безпосередньо з *Indofood* до довіреної особи та агента збору кредиторів у Сполученому Королівстві – до *JP Morgan*. Натомість існувала ще одна угода між *Indofood*, дочірньою компанією на Маврикії та голландською дочірньою компанією *Indofood*. Водночас сама основна кредитна угода передбачала, що *Indofood* може припинити угоду (тобто погасити кредит достроково) за умови невігідних змін індонезійського або

маврикійського податкового законодавства, якщо «такого зобов'язання» (тобто додаткових податків) можна уникнути шляхом прийняття «розумних заходів». Indofood натомість, спираючись на позицію JP Morgan, залучає до цих відносин дочірню компанію у Нідерландах і, користуючись наявністю угоди про уникнення подвійного оподаткування між Нідерландами та Індонезією, намагається уникнути подвійного оподаткування [139, с. 23-25]. Отже, основний спір полягав у тому, щоб визначити наявність або відсутність законних прав маврикійської та голландської дочірньої компаній на отримання договірних пільг відповідно до чинного податкового договору між Нідерландами та Індонезією і встановити, чи буде остання бенефіціарним власником отриманих відсотків [140, с. 18-19].

Голландська дочірня компанія переказувала отримані індонезійською компанією кошти у фінансові структури, які знаходилися на території Нідерландів, але ця компанія вважала, що ці кошти належали їй на праві власності. Натомість суд постановив, що у такий спосіб ця компанія набуває обов'язку з переказу коштів, а не самі кошти у власність. Тобто її участь у створенні доданої вартості є настільки незначною, наскільки це необхідно для встановлення власності над прибутком. Це означає, що розпорядження коштами (прибутком) для ознак бенефіціарного власника не повинно заздалегідь передбачати конкретну мету їх подальшого використання в інтересах особи, перед якою у суб'єкта, що розпоряджається коштами, виникли зобов'язання з їх переказу. Пізніше служба з податкових справ Англії підтвердила, що висновки, зроблені в справі Indofood, мають практичне значення для застосування податкових договорів у разі, коли міжнародні угоди укладаються з комерційною метою [104, с. 7-8; 76].

Іншими визначними судовими справами, під час розгляду яких судді незалежно один від одного розробили концептуальні ознаки поняття «бенефіціарний власник» та відмежували його від поняття «юридичний

власник», є такі: Сейнсбурі проти Оконора, Вуд Презервейшн Лтд проти Пріор, Аерст проти С&К [104]. Аналіз цих справ та рішень, а також їх хронологія демонструють еволюцію становлення доктринального розуміння відмінностей між титулом та бенефіціарним інтересом (правом), відповідно до якого оподатковуватися мають результати діяльності, а суб'єктом оподаткування повинна виступати особа, яка отримує можливість розпоряджатися цими результатами на правах власності (фактичного володіння й розпорядження).

На відміну від англійських судів, у судовій практиці в США присутня тенденція застосування принципу пріоритету змісту над формою.

Одним із важливих судових прецедентів у США є рішення у справі Монтана Католік Мішнс проти Міссули (штат Монтана), в якому суддя Пекхам визначив, що термін «бенефіціарна власність» є широко вживаним у правових текстах і вказує на право використання власності у такий спосіб, що юридичний титул належить одній особі, але бенефіціарний інтерес – іншій. Це право захищається законом, і його виконання може бути визначене у судовому порядку.... » [144].

У матеріалах іншої справи американського суду, Ентоні та Норма Єленсіс проти Комісіонера зазначається, що «бенефіціарна власність означає можливість розпоряджатися та контролювати майно, або отримувати від нього економічні вигоди» [171].

Дефініцію бенефіціарного власника, яка використовується з метою уникнення подвійного оподаткування при застосуванні податкових угод, необхідно розглядати з урахуванням відсутності в особі обов'язку передати отриманий дохід іншій особі, яка не має право на застосування податкової пільги. Це дозволить визначити істотні ознаки бенефіціарного власника як правової категорії, що покликана протидіяти неправомірному застосуванню податкових угод при виплаті доходів, шляхом використання резидентів інших договірних держав, а саме:

1) посередників (агентів, номінальних утримувачів, довірчих керуючих), які не є юридичними власниками доходу, або

2) кондуїтних компаній, які формально є власниками отриманого доходу, але які володіють вузькими повноваженнями щодо нього.

До операцій за участю кондуїтних компаній, як правило, належать операції з виплати пасивних доходів, зокрема з використанням всіх елементів у ланцюгу володіння юридичною особою. Однак необхідно пам'ятати, що правомірні угоди можуть виглядати як кондуїтні. Зокрема, виплата дивідендів у рамках багаторівневих холдингових структур, створення яких обумовлено не цілями вилучення податкової вигоди від застосування податкових угод, а необхідністю отримання доступу до фінансових ринків, сприятливим валютним регулюванням тощо. Крім того, згідно з Коментарями до МК ОЕСР «холдингова компанія повинна за загальним правилом вважатися бенефіціарним власником, окрім випадків, коли вона використовується як кондуїтна компанія винятково для податкових цілей» [142].

До такого самого висновку дійшов і Верховний Суд Канади в своєму рішенні у справі «Prevost Car», зазначивши, що проміжна холдингова компанія, розподіляючи дивіденди своїм акціонерам, правомірно підпадає під критерії, властиві бенефіціарному власнику. Іноземна холдингова компанія, зареєстрована в договірній державі, повинна визнаватися кондуїтною компанією лише в тому разі, коли її реєстрація в договірній державі обумовлена винятково метою отримання податкових пільг за конвенцією про уникнення подвійного оподаткування і є особою, яка не має право на її застосування [155].

Для цілей правильного застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування важливо, аби визначення бенефіціарного власника виводилося через основний критерій, що відображає основну сутність цієї концепції – протидіяти неправомірному застосуванню угод

про уникнення подвійного оподаткування («treaty shopping»), шляхом використання кондуїтних компаній, що переводять отриманий дохід з держав – джерел походження доходу в низькоподатковій юрисдикції, що не мають податкових угод з низкою країн.

Для виявлення основного критерію визначення поняття бенефіціарного власника звернемося до положень Коментарів ОЕСР, які можна розглядати з позиції ст. 32 Віденської конвенції про право міжнародних договорів (далі – Віденська конвенція) [4], яка встановлює межі допустимих значень тлумачення концепції бенефіціарного власника. Згідно з п. 12.4, 10.2, 4.3 Коментарів до ст. 10, 11 і 12 МК ОЕСР іноземний одержувач доходу не є бенефіціарним власником тоді, коли його право отримувати, використовувати та розпоряджатися отриманим доходом обмежено обов'язком перерахувати отриманий дохід іншій особі [139]. Такі положення Коментаря мають важливу практичну значущість і спрямовані на розмежування ситуацій зловживання податковими угодами від правомірних випадків подальшого перерахування доходу з метою виконання зобов'язань перед іншою особою.

Найпоширенішими на практиці випадками прямого взаємозв'язку є операції з отримання та перерахування відсотків за дзеркальними позиковими зобов'язаннями («back-to-back loan»).

Прикладом дзеркальних позикових зобов'язань слугує рішення податкового трибуналу Данії від 31.01.2012 р. у справі № 11-00210, SKM2012.409LSR279 [74]. У цій справі податковий трибунал визнав наявність фактичного взаємозв'язку між відсотками, отриманими від датського холдингу люксембурзьким холдингом, і виплаченими останнім венчурному фонду в Джерсі. Позика люксембурзькому холдингу була видана венчурним фондом через деякий час після переуступки прав вимоги за договором позики датському холдингу на тих самих умовах і майже з однаковою відсотковою ставкою (9,9 % річних). Повернення позики та

виплата відсотків венчурному фонду люксембурзьким холдингом були здійснені на наступний день після повернення позики і виплати відсотків датським холдингом, у результаті чого у люксембурзького холдингу майже не залишилося чистого доходу для цілей оподаткування. З огляду на це, податковий трибунал заявив, що люксембурзький холдинг був включений у цю структуру, щоб дохід у вигляді відсотків за позикою від датського холдингу венчурному фонду в Джерсі передавався не безпосередньо, а через Люксембург з метою використання податкових переваг за конвенцією між Данією і Люксембургом [74].

Щодо роялті, показовим є рішення Іспанського суду у справі про футбольний клуб «Реал Мадрид» (18.07.2006 р.) про відмову у визнанні угорської компанії бенефіціарним власником роялті, які були перераховані іспанським футбольним клубом за субліцензійним договором про передачу права використання зображення. Причиною відмови стало те, що угорські компанії перераховували нідерландській і кіпрській компаніям 98–99,5 % роялті за аналогічними ліцензійними договорами. Фактична зв'язаність виплат за субліцензійними та ліцензійними договорами і штучність договірних взаємовідносин підтверджувались також наступними обставинами справи: угорські компанії не виставляли рахунків на оплату роялті; інколи платежі надходили на рахунки угорських компаній раніше дат, прописаних у ліцензійних договорах; інколи суми, що перераховувались, відрізнялись від тих, що були закріплені у договорах; у деяких випадках дати підписання договорів з нідерландською, кіпрською та угорською компаніями була пізніше дати підписання договору між угорською компанією і іспанським футбольним клубом. У результаті іспанський суд і податковий орган дійшли до висновку про те, що єдиною метою використання угорських компаній для перерахування їм роялті було отримання податкових переваг за конвенцією про уникнення подвійного оподаткування [123, с. 27].

Оцінюючи результати аналізу попередньої судової практики, можна стверджувати, що існує взаємозв'язок між доходом, отриманим від держави-джерела виплати, та сумами, які були виплачені, коли:

1) дохід отримує третя особа-нерезидент договірної держави (проте в такої особи виникло би зобов'язання сплатити податок у державі-джерелі виплати за загальними ставками, встановленими законодавством цієї держави);

2) виплата нерезиденту договірної держави здійснена винятково з метою отримання податкової вигоди, шляхом неправомірного використання податкових угод.

Отже, отримання доходу іноземною особою, яка є резидентом договірної держави, було б неможливим без її зобов'язання передавати цей дохід третій особі, яка є нерезидентом договірної держави. Укладання угод про позику та ліцензійних угод третьою особою з іноземною особою, яка є резидентом договірної держави, фактично залежить від отримання нею доходу з держави-джерела виплати і передачі такого доходу цій третій особі.

Складним є встановлення зв'язку між отриманим доходом та подальшими виплатами, а також ситуації, коли дохід отримується і виплачується за різними, формально не пов'язаними юридичними підставами. Однак в іноземній судовій практиці є приклади, коли податкові органи зуміли довести, що іноземний отримувач доходу не є бенефіціарним власником, незважаючи на відсутність формальних зв'язків. Наприклад, справа С-117/16 від 09.01.2023 р. стосувалася двох виплат дивідендів від датського дочірнього підприємства до його кіпрської материнської компанії. Після цього кіпрська материнська компанія використовувала дивіденди для виплати основної суми та відсотків своїй бермудській материнській компанії. Після цього бермудська материнська компанія

використовувала отримані кошти для виплати дивідендів своїй материнській компанії у США.

Перша виплата у розмірі 566 млн датських крон була визначена датським дочірнім підприємством 28.09.2005 р. і виплачена кіпрській материнській компанії 27.10.2005 р. Кіпрська компанія, натомість, виплатила дивіденди бермудській компанії 28.10.2005 р. 3 квітня 2006 р. бермудська компанія виплатила дивіденди своїй американській материнській компанії. Датський Вищий суд установив, що кіпрська компанія не була бенефіціарним власником дивідендів, оскільки вона не мала права розпорядження цими дивідендами, і головною метою включення кіпрської компанії у структуру було уникнення сплати датського податку. З цього висновку випливало, що ані датсько-кіпрська податкова угода, ані Директива про материнські та дочірні компанії ЄС не були застосовані. Однак суд визначив, що у разі, якщо бенефіціарний власник має резиденцію для оподаткування в іншій країні, ніж кондуїтна компанія, і якщо Данія має податкову угоду з цією країною, то бенефіціарний власник має право використовувати положення цієї податкової угоди. Посилаючись на пункт 12.2 Коментарів до статті 10 МК ОЕСР від 2003 р., суд установив, що в такій ситуації немає зловживання податковими угодами, оскільки датська компанія може прямо виплачувати дивіденди бенефіціарному власнику без сплати датського податку. Суд визнав, що платник податків довів, що перша виплата була перерахована материнській компанії групи в США. На цій підставі суд погодився з тим, що платник податків мав право посилатися на датсько-американську податкову угоду, згідно з якою датський податок не повинен був сплачуватись. Те, що виплачені дивіденди перебували у власності компанії на Бермудах протягом п'яти місяців, не мало значення, оскільки, по-перше, це досить короткий період, і, по-друге, першочерговий намір виплати дивідендів – відшкодування коштів материнській компанії у США [170].

Верховний Суд погодився з Вищим Судом (касаційна інстанція) Данії у тому, що кіпрська материнська компанія не відповідає критеріям бенефіціарного власника дивідендів. І навпаки, Верховний суд не погодився з Вищим судом Данії у тому, що американську материнську компанію слід вважати бенефіціарним власником дивідендів. Ключовим було те, що дивіденди перебували у розпорядженні бермудської компанії приблизно п'ять місяців перед прийняттям рішення про перерахування його материнській компанії у США. Саме з цієї підстави сплата податку в Данії стала обов'язковою. Другий транш дивідендів – у розмірі 92 млн датських крон був визначений датською компанією у 2006 р., але він не був виплачений кіпрській материнській компанії до 2010 р., коли він був далі перерахований бермудській компанії. Платник податків стверджував, що другий транш дивідендів був включений до першого, сплаченого бермудською материнською компанією американській материнській компанії у 2006 р. Згідно з рішенням Вищого суду платник податків не довів, що другий транш дивідендів фактично був включений до дивідендів, сплачених американській материнській компанії у 2006 р. Тому датсько-американська податкова угода не могла бути застосована, і ці дивіденди підлягали оподаткуванню у Данії. Верховний суд не погодився з Вищим судом і встановив, що платник податків довів, що другий транш дивідендів був включений до розподілу 2006 р. і що американська материнська компанія була бенефіціарним власником дивідендів. На підставі цього 92 млн датських крон не мають підлягати оподаткуванню у Данії відповідно до положень датсько-американської податкової угоди [170].

Крім того, датська компанія також навела додаткові причини, чому дивіденди не підлягають оподаткуванню податком у джерела виплати. По-перше, на думку датської компанії, інтерпретація податковими органами Директиви ЄС про материнські та дочірні компанії та положень про бенефіціарну власність відповідних податкових угод передбачала зміну

адміністративної практики на шкоду платникам податків, що може бути застосована лише після повідомлення про це платників податків. Зокрема, позиція датської компанії ґрунтувалася на заявах міністра фінансів, згідно з якими датський податок на дивіденди може бути усунений шляхом залучення посередницьких холдингових компаній з ЄС. Суд постановив, що ці заяви не висловлювали думку про те, що податкові органи ухвалюють зловживання директивою ЄС та податковими угодами, і що платник податків не довів існування адміністративної практики, згідно з якою використання посередницьких холдингових компаній ЄС схвалювалося податковими органами. По-друге, датська компанія стверджувала, що датська дочірня компанія не діяла недбало, не застосувавши податок на репатріацію, і, відповідно, дочірня компанія не несе відповідальності за його сплату. Суд постановив, що дочірня компанія несе відповідальність за сплату податку у державі-джерелі виплати, оскільки на момент сплати їй було відомо про всі факти, пов'язані з розподілом прибутку, а також про мету включення кіпрської компанії у структуру. Верховний Суд підтвердив думку Вищого Суду щодо обох цих позицій.

Отже, ця справа є важливою, оскільки Верховний Суд прийняв наскрізний підхід, згідно з яким датський податок на дивіденди може бути скасований відповідно до податкової угоди з країною резиденції бенефіціарного власника. Однак цей підхід вимагає розкриття особи кожного бенефіціарного власника, надання довідки про резидентство та визнання будь-яких компаній-посередників не бенефіціарними власниками.

Справа С-116/16 рішення у якій було прийнято також у січні 2023 р., стосувалася обов'язкового до виконання рішення датських податкових органів від червня 2011 р., згідно з яким дивіденди від датської дочірньої компанії на користь люксембурзької материнської компанії, організованої як товариство з обмеженою відповідальністю, підлягали оподаткуванню податком у державі-джерелі виплати.

Люксембурзька материнська компанія володіла 59,1 % датської дочірньої компанії. Натомість люксембурзька материнська компанія належала (> 99 %) іншій люксембурзькій компанії, власниками якої були фонди прямих інвестицій.

У серпні 2011 р. датська дочірня компанія виплатила люксембурзькій материнській компанії дивіденди у розмірі 1,050 млн датських крон. Датська дочірня компанія відрахувала податок та подала податкову декларацію до відповідних органів. Одночасно було подано заяву до суду щодо оскарження рішення Національного податкового трибуналу стосовно сплати податку. Позивач переміг у суді, і податкові органи повернули сплачений податок. Однак Національний податковий трибунал подав апеляцію на це рішення суду.

При розгляді справи датська дочірня компанія стверджувала, що люксембурзька компанія має власний окремий менеджмент, який приймає рішення про виплату дивідендів, тому компанія є бенефіціарним власником дивідендів датської дочірньої компанії. На підставі обмеженої інформації, наданої платником податків щодо діяльності, здійснюваної у Люксембурзі, суд постановив, що дивіденди, виплачені люксембурзькій материнській компанії, були повернуті фондам прямих інвестицій і, можливо, інвесторам, а саме: «Компанії, яка є бенефіціарним власником дивідендів датської дочірньої компанії».

На цій підставі заява податкових органів Люксембургу про те, що люксембурзька материнська компанія «наскільки нам відомо, ...є бенефіціарним власником будь-яких дивідендів, виплачених акцій та ін.», не була прийнята до уваги. Датська компанія не розкрила особу кожного з кінцевих інвесторів і не стверджувала, що фонди прямих інвестицій могли б посилатися на датські податкові угоди, якби дивіденди були виплачені безпосередньо фондам. Суд дійшов висновку, що ані Директива ЄС про материнські та дочірні компанії, ані податкові угоди Данії не можуть бути

застосовані, і що дивіденди, у такий спосіб, підлягають оподаткуванню у державі-джерелі виплати. Верховний суд погодився з позицією рішення Вищого суду [170].

Цікавою є й постанова Верховного суду Швейцарії від 05.05.2015 р., якою скасовано рішення Федерального адміністративного суду Швейцарії від 07.03.2012 р. у справі № А-6537/2010 та від 23.07.2012 р. у справі № А-1246/2011. Відповідно до цих рішень суди відмовляли у визнанні датських банків бенефіціарними власниками отриманих дивідендів за акціями швейцарських компаній. В обох випадках датські банки вирішили застрахувати себе від можливих ризиків, шляхом придбання акцій швейцарських компаній, які використовувалися як базові активи для проведення операцій. Під час знаходження акцій у власності датського банку, він отримував дивіденди, які підлягали оподаткуванню у державі-джерелі виплати за ставкою 35 %. Однак сплачені податки мали відшкодуватися відповідно до податкової угоди між Швейцарією і Данією. Проте датські податкові органи визнали цю повернену суму неправомірною через відсутність у датських банків статусу бенефіціарних власників. Федеральний адміністративний суд Швейцарії не підтримав позицію податкових органів і визнав датські банки бенефіціарними власниками доходу. Суд аргументовано вказав на два критерії, які підтверджують наявність зв'язку між отриманим іноземною особою доходом і сплаченими податками:

- час (враховуючи дату розподілу доходу і виникнення зобов'язань з перерахування доходу);
- коректна диференціація та аналіз корпоративних угод.

Крім вищезазначених питань, міжнародна судова практика приділяє увагу визначенню поняття «бенефіціарний власник». У справі *Indofood* Апеляційний суд Англії зазначив, що термін «бенефіціарний власник» повинен мати міжнародне фіскальне значення (*international fiscal meaning*) і

не може тлумачитись відповідно до національного законодавства договірних держав [129]. Суд першої інстанції визначив зміст цього терміна, користуючись положеннями Індонезійського національного циркуляра, і це створило суперечності з позицією Апеляційного суду щодо тлумачення термінів, адже у цій справі Апеляційний суд трактував термін «бенефіціарний власник» відповідно до Угоди про уникнення подвійного оподаткування між Індонезією та Маврикієм.

Іспанський суд у справі «Реал Мадрид» також підкреслив, що використання міжнародного фіскального значення терміна «бенефіціарний власник» має місце в ситуаціях, коли контекст податкової угоди вимагає іншого визначення, ніж те, що міститься в національному законодавстві, тому посилання на внутрішнє законодавство вважається неприйнятним [72].

Верховний суд Данії, посилаючись на Коментарі ОЕСР, також дійшов висновку, що термін «бенефіціарний власник» необхідно розуміти у його міжнародному фіскальному значенні [110].

Верховний суд Нідерландів у справі Маркер [126] визначає, що тлумачення положень міжнародних податкових договорів має бути незалежним. Зміст і мета міжнародного договору мають пріоритет у розумінні термінів, які в ньому містяться. У разі, коли наміри договірних держав щодо тлумачення положень договору не є очевидними, вплив національного законодавства на відносини в міжнародному оподаткуванні є мінімальним.

Важливим у рамках вивчення концепції бенефіціарного власника є питання безоплатної власності та її оподаткування.

Наприклад, під час розгляду справи Вищим судом Нідерландів Royal Dutch Petroleum («Справи маркетмейкерів»), у якій постало питання чи має право брокер на отримання дивідендів від роботи Royal Dutch Petroleum і чи повинні вони оподатковуватися.

З цього приводу ван Вегель [168], Б. Жібер разом з Й. Омран [122, с. 2-7] роблять висновок про те, що безоплатна власність – це найважливіша категорія у вирішенні справи щодо джерела оподаткування та бази оподаткування. Дослідники слушно вказують на те, що брокер діяв від свого імені та за свій рахунок. Характер його дій прирівнюється до ознак агентської діяльності, але при цьому він не отримує активи Royal Dutch Petroleum у власність чи володіння. Він розпоряджається лише через механізм перерозподілу та управління активами з метою отримання прибутку, але прибутку на свою користь, у вигляді відсотку від прибутку Royal Dutch Petroleum. І хоча однозначної відповіді на питання, хто саме є бенефіціарним власником, законодавство Нідерландів не дає, у ньому визначається інший важливий аспект: яку власність або який характер володіння повинен мати власник, щоб звільнитись від обов'язку оподаткування.

Судова практика при вирішенні проблеми бенефіціарного власника має важливе значення і в США. Зокрема, аналіз справ Монтана Католік Мишнс проти Місоули, Ентоні Єленсіс та Норма Єленсіс проти Комісіонера, Руп Інвестмент Корпорейшн проти Комісіонера дає змогу виокремити такі ознаки бенефіціарного власника:

- особа повинна мати абсолютний контроль над майном та незаперечне право власності (титул) на нього;
- особа має повне та виняткове право розпоряджатись отриманими від такого майна економічними результатами;
- власник такого майна несе повну відповідальність за збитки, пов'язані з володінням, розпорядженням та використанням такого майна;
- наявність та усвідомлення ризиків втрати майна та/або економічних результатів, отриманих від користування ним;
- особа має право вимоги виконання третіми особами зобов'язань, пов'язаних із майном;

– разом із переходом права власності (титулу) на майно відбувається перехід обтяжень, прав вимоги та інших зобов'язань, пов'язаних із цим майном або економічними результатами його використання;

– особа несе ризики амортизації майна та зменшення його вартісної оцінки, а також втрати майном своїх економічних характеристик або зменшення його цінності [82, с. 134-135; 166, с. 12-17].

У такий спосіб судова практика в США демонструє, що бенефіціарний власник для реалізації умов міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування – це та особа, яка набуває на території держави, резидентом якої вона є, у власність економічний ефект (доходи, дивіденди, роялті тощо) від майна, яким розпоряджається в іншій договірній державі, з тим, щоб використовувати такий дохід, роялті, дивіденди на власний розсуд, але не для переказу в державу, на території якої від використання майна цей дохід було створено.

В Україні судова практика з розгляду справ за участю бенефіціарного власника є досить вагомою. Одним з перших судових рішень щодо тлумачення терміну «бенефіціарний власник» є рішення Вищого адміністративного суду України від 24.03.2014 р. № К/800/52155/13. Суд виходить із того, що «фактичний отримувач доходу» не має тлумачитися у вузькому, технічному сенсі, його значення слід визначати на підставі мети, завдань міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, таких як «уникнення від сплати податків», і з урахуванням таких основних принципів, як-то «запобігання зловживанню положеннями договору». Для визначення особи як фактичного отримувача доходу, така особа повинна володіти не тільки правом на отримання доходу, але і, як свідчить міжнародна практика застосування угод про уникнення подвійного оподаткування, повинна бути особою, яка визначає подальшу економічну долю доходу [90]. У такий спосіб Вищий адміністративний суд України фактично виходить з того, що для визнання особи як фактичного

отримувача доходу (бенефіціарного власника), необхідним є не тільки наявність правових підстав для безпосереднього отримання доходу, але і того, що така особа повинна бути безпосереднім вигодоотримувачем, тобто особою, яка отримує вигоду від доходу та визначає його подальшу економічну долю. При визначенні фактичного отримувача доходу слід також враховувати виконувані функції та покладені на нерезидента ризики.

Передусім слід відзначити, що іноземна судова практика активно взаємодіє з податковими аспектами визначення та визнання бенефіціарних власників. У багатьох країнах виникають податкові виклики, пов'язані з неоднозначністю та розбіжностями у визначенні суб'єктів власності. Це створює необхідність удосконалення та узгодження податкового законодавства для забезпечення однозначності та послідовності судової практики. Деякі країни вживають заходів для запобігання подвійному оподаткуванню та ухилення від оподаткування, розробляючи механізми обміну інформацією між державами [18].

Крім того, аналіз судової практики дає змогу виявити ризики та спроби ухилення від оподаткування через складні корпоративні структури та офшорні компанії.

Деякі країни розвивають ефективні механізми обміну інформацією та співпраці для забезпечення ефективності системи податкового контролю. Укладення міжнародних угод та спільних ініціатив у цьому напрямі може стати значущим кроком для забезпечення гармонізації та взаємодії між різними правовими системами. Деякі рішення судів засвідчують, що неоднозначність у визначенні бенефіціарних власників може створювати прогалини, які використовуються для ухилення від оподаткування. У зв'язку з цим додатковий розгляд міжнародних варіантів та прийняття ефективних заходів для запобігання податковим ухиленням є важливим завданням для подальшого розвитку податкової системи.

Іноземний досвід підкреслює важливість поєднання правових, податкових та бізнес-аспектів у регулюванні бенефіціарної власності. Розвиток податкового законодавства та судової практики має враховувати глобальні тенденції та найкращі практики для забезпечення прозорості та ефективності системи ідентифікації бенефіціарних власників в умовах постійних змін у світовому економічному середовищі [19].

1.3 Значення бенефіціарного власника у національному та міжнародному оподаткуванні

З-поміж негативних наслідків глобалізації економіки можна виділити такі проблеми як розмиття податкової бази, вивід прибутку з-під оподаткування в країні резидентства, зловживання положеннями податкових конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. У зв'язку з цим такі міжнародні організації, як ОЕСР та ООН, а також країни, податкові та правоохоронні органи, що їх представляють, активно працюють над гармонізацією податкового законодавства, податковою безпекою, а також над створенням єдиних міжнародних інструментів для боротьби з розмиванням податкової бази, виводом прибутку з-під оподаткування та незаконним використанням податкових конвенцій. Одним із таких захисних заходів є концепція «бенефіціарного власника». Проте, як уже зазначалось, термін «бенефіціарний власник» не має точного визначення у міжнародних податкових угодах.

Натомість бельгійський професор Люк де Бро стверджує, що для тлумачення терміну «бенефіціарний власник» повинні застосовуватися принципи тлумачення міжнародних договорів, що передбачені ст. 31 Віденської конвенції. Так, відповідно до Віденської конвенції національне право держав-учасниць міжнародних договорів не може братися до уваги

при тлумаченні термінів з таких договорів через те, що воно виражає волю однієї з договірних держав, й ігнорує волю обох сторін [4].

У ході 52-го конгресу Міжнародної податкової асоціації учасники дійшли висновку, що під час застосування положень угод про уникнення подвійного оподаткування, які передбачають зниження податкової ставки для доходів резидентів договірної держави, отриманих від держави-джерела, важливо враховувати не лише те, кого держава-джерело виплати «вважає» бенефіціарним власником, але й те, хто має статус резидента відповідно до внутрішнього законодавства країни резидентства [133].

Слід відмітити, що ОЕСР неодноразово акцентувала увагу на питання внутрішньодержавного та міжнародного значення терміна «бенефіціарного власника» [137]. Зазначалося, що термін «бенефіціарний власник» не повинен використовуватися у вузькому технічному розумінні, яке може встановлюватися національним законодавством певної держави-учасниці міжнародного договору. Однак дозволялося використовувати внутрішньодержавне визначення поняття «бенефіціарний власник» у тих випадках, коли це визначення не суперечить принципам коментарів ОЕСР. Врешті ця позиція була виключена з тексту Коментарів до МК через те, що її можна було розуміти як можливість вільного вибору тлумачення: чи відповідно до національного законодавства, чи згідно з угодами та коментарями ОЕСР. Незважаючи на те, що ОЕСР не є законодавчим органом, а лише об'єднує представників різних держав та ініціює дискусії щодо легітимності коментарів ОЕСР, ця організація встановлює стандарти тлумачення міжнародних конвенцій та користується певним авторитетом. Той факт, що МК та Коментарі широко використовують країни, які не є членами ОЕСР, підтверджує вплив ОЕСР на міжнародному рівні [139].

Аналізуючи практику ОЕСР, можна зробити висновок, що організація підтримує принцип автономного міжнародного значення терміна «бенефіціарний власник», що впливає з контексту, об'єкта та мети

податкових договорів, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків.

Канадський податківець Дженіан Лі висловив припущення, що термін «бенефіціарний власник» визначається внутрішнім законодавством і не завжди відображає об'єктивну реальність, оскільки національні суди, визначаючи значення цього терміна, можуть керуватися відомими правовими принципами і традиціями, які можуть відрізнятися залежно від юрисдикції. Це може призвести до різних інтерпретацій терміна «бенефіціарний власник» в кожній країні [142].

Водночас уже згаданий нами професор Люк де Бро зазначає, що якщо залишити за державою право інтерпретувати термін згідно з її внутрішнім законодавством, тоді ніхто не прагнучиме досягти єдиного застосування та тлумачення податкових угод, що є однією з цілей ОЕСР. На думку вченого, якщо термін, який не визначений у договорі, має інтерпретацію у національному законодавстві і також закріплений у Коментарях до МК ОЕСР, то має бути застосоване особливе значення, яке випливає з цих двох документів. Це спеціальне визначення відображає мету обох країн-учасниць міжнародного договору і, відповідно до Коментарів до МК ОЕСР, уникає посилань на внутрішні національні визначення цього терміну. Крім того, внутрішньодержавні визначення не слід використовувати для розуміння термінів у міжнародних угодах, якщо у такій угоді не міститься безпосереднє посилання на їхнє застосування у сенсі національного законодавства держав-учасниць [119, с. 295]. Однією з головних причин, чому термін «бенефіціарний власник» не може бути визначений внутрішнім законодавством держав-учасниць міжнародного договору, також є те, що в багатьох державах континентального права, які не мали досвіду з концепцією бенефіціарного власника та розподілу власності, термін «бенефіціарний власник» не визначений, і посилання на внутрішнє

податкове законодавство не дасть жодних конкретних результатів [119, с. 295].

Концепція «бенефіціарного власника» також успішно застосовується в інших сферах, таких як створення та використання кондуїтних компаній, що діють у формі холдингів, а також у власності та управлінні об'єктів інтелектуальної власності, та в сфері субліцензування. Окрім ситуацій, пов'язаних з холдинговими структурами, проблематика застосування поняття «бенефіціарного власника» виникає у процесі проведення внутрішньогрупових операцій і транзакцій, де дохід у підсумку перерозподіляється між різними структурними підрозділами.

Загалом концепція «бенефіціарного власника» представляє собою спосіб застосування обмеження пільг, передбачених у модельних конвенціях ОЕСР і ООН, а також у директивах ЄС. Ця концепція відрізняється від аналогічної концепції «обмеження пільг», що використовується в податкових конвенціях США. Концепція «бенефіціарного власника» застосовується до осіб, які не лише є резидентами договірних держав, але й є фактичними власниками доходів, зокрема дивідендів, процентів та роялті. Ці доходи є пасивними, і щодо них існує найбільше зловживань через використання проміжних (кондуїтних) компаній.

Як уже зазначалось, концепція «бенефіціарного власника» відіграє важливу роль у визначенні переваг, які надаються міжнародними податковими договорами. Аналізуючи документи, які зберігаються на порталі Міжнародного бюро фіскальної документації (англ. – IBDF), можна побачити, що термін «бенефіціарний власник» зустрічається у понад 1 500 податкових угодах, укладених між 140 державами. З огляду на зростання кількості укладених податкових угод, можна припустити, що важливість цієї концепції лише збільшилася. Починаючи з 60-х років минулого

століття, цей термін активно використовується, особливо в контексті дивідендів, процентів і роялті.

Ситуація, пов'язана з концепцією бенефіціарного власника, може обумовлювати певний парадокс. З одного боку, термін широко використовується у двосторонніх податкових договорах та має суттєве значення для визначення можливості застосування пільгових ставок для пасивних доходів. Однак у багатьох договорах відсутня чітка дефініція цього терміна. Проблема ще більше ускладнюється через можливі розходження в тлумаченні цього терміна в законодавстві країн з різними правовими системами, такими як загальна та континентальна.

Прикладом зовсім іншого підходу до визначення терміну є Японія, де концепція «бенефіціарного власника» була закріплена у місцевому законодавстві ще в 1922 р. На жаль, ця концепція використовується винятково в контексті трастового права в Японії, але її термінологія також використовується в японських податкових угодах для уникнення подвійного оподаткування. В Японії термін «бенефіціарний власник» («Jueki-sha») закріплений в Акті про Трасти (Shintaku-hō) і визначається як «особа, яка має бенефіціарні права». Однак у першій редакції цього закону, що датується 1922 р., дефініція терміну була відсутня. Проте ст. 7 цього Закону встановлювала, що «особа, призначена бенефіціаром трасту, автоматично користується вигодами трасту, за умови, що обставини трасту не передбачають іншого порядку речей, у такому разі застосовуються інші правила» [158].

У податковому праві Німеччині та Нідерландах існує концепція «економічної власності» (нім. *Wirtschaftliches Eigentum*), яка використовується також у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) та в рамках бухгалтерського стандарту у питаннях з лізингу [128].

Законодавство Німеччини не передбачає поділ юридичної власності на дві окремі категорії, навіть незважаючи на те, що термін «бенефіціарний

власник» наявний у німецьких податкових угодах. Першим прикладом такої угоди є договір із США 1989 р., де термін «бенефіціарний власник» був визначений як «особа, яка має право на дохід для цілей оподаткування згідно з законодавством країни-джерела доходу» [166, с. 23-24]. Німецьке законодавство про протидію легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом (Geldwäschegesetz) у ст. 3 містить термін «бенефіціарний власник» (Wirtschaftlicher Eigentümer), що визначається як «фізична особа, яка зрештою володіє або здійснює контроль над юридичною особою» [143].

Текст багатьох німецьких, швейцарських і австрійських податкових договорів містить термін «Nutzungsberechtigter» («бенефіціар»), а не термін «Wirtschaftlicher Eigentümer» («бенефіціарний власник»), який визначений внутрішнім німецьким податковим законодавством [101]. К. Фогель пояснює це тим, що німецька сторона при укладенні договору хотіла дійти одностайності у тлумаченні серед трьох основних німецькомовних держав (Німеччина, Швейцарія, Австрія). Включення терміна «Nutzungsberechtigter» у податкові договори Німеччини використовується для недопущення зловживання положеннями міжнародних податкових договорів [103].

Згідно з науковими працями німецького вченого К. Фогеля бенефіціарним власником є особа, яка приймає рішення щодо шляхів та способів використання майна. Водночас власність вважається формальністю, коли власник має обмеження в правомочностях унаслідок закону або фактичних обставин. Фактори, які можуть виключити наявність бенефіціарної власності, можуть бути юридичними або фактичними. Зокрема, К. Фогель наводить ситуацію, коли компанія, яка належить на 100 % одній особі – акціонеру, який отримує доходи у вигляді дивідендів, відсотків або роялті, але при цьому прибуток від цих доходів отримує власник цієї компанії. Факт розподілу прибутку сам собою не впливає на наявність бенефіціарної власності щодо отриманих доходів. Рішення про

наявність бенефіціарної власності в такому випадку залежатиме від наявності зобов'язань компанії передати цей дохід третій особі. Якщо це насправді так, то правомочності такої компанії є формальними, і вона не є бенефіціарним власником щодо отриманого доходу на відміну від акціонера [167, с. 1254-1255].

Іншою сферою, де концепція «бенефіціарного власника» знаходить своє відображення, є т. зв. «soft law», під яким зазвичай розуміють сукупність загальних положень, які не мають юридично обов'язкового характеру.

Прикладом документального оформлення «soft law» є Стандарти Міжнародної групи з протидії відмиванню грошей (англ. – Financial Action Task Force on Money Laundering) (далі – FATF). FATF – є міжурядовою організацією, що розробляє стандарти у сфері протидії відмиванню грошей, отриманих злочинним шляхом та фінансуванню тероризму, а також здійснює оцінку виконання стандартів державами. Стандарти FATF визначають «бенефіціарного власника» як «фізичну особу, яка безумовно володіє або контролює юридичну особу та/або фізичну особу, та від імені якої проводиться угода». Крім того, до бенефіціарних власників FATF відносить осіб, які виконують ефективний контроль над юридичною особою, який передбачає володіння/управління цією юридичною особою через ланцюжок власників, а також здійснення контролю за її діяльністю.

Відмінність між «кінцевим бенефіціарним власником» і «бенефіціаром» пояснюється ідеєю абсолютного контролю, який належить фізичній особі, що має повний контроль або отримує користь від активів або угод. Важливо зауважити, що кінцевим бенефіціарним власником у цьому контексті завжди повинна бути фізична особа, оскільки юридична особа не може володіти абсолютним контролем над активами. Це обумовлено тим, що юридичні особи завжди перебувають під контролем фізичних осіб, безпосередньо чи опосередковано. Отже, хоча юридичні

особи або структури можуть бути отримувачами активів або користуватися прибутком, визначення кінцевого бенефіціарного власника вимагає вказівки фізичних осіб, які повністю контролюють або отримують активи у власність. Для спрощеного, загального розуміння концепції, у цьому дослідженні під «бенефіціарним власником» розуміється фізична особа.

Концепція абсолютного контролю і здобуття прибутку також є важливою при визначенні «користувача» і «титульного» власника. Титульним власником активів може бути фізична особа, юридична особа або структура, яка має юридичні права на ці активи. Проте титульне володіння не завжди означає абсолютний контроль над активами, особливо, якщо активами володіє довірчий фонд або юридична особа. Тому необхідно визначити фізичну особу, яка має контроль над активами, але водночас може не бути їх юридичним власником.

Як відомо, внутрішньодержавне визначення терміна не повинно виходити за межі того, що визначено у міжнародних джерелах податкового права для поняття «бенефіціарний власник». Такі тлумачення можуть втратити ясність, і кожна зі сторін міжнародного договору може тлумачити їх автономно або взагалі відмовлятися від застосування, посиляючись на аргументи внутрішнього законодавства [28].

Отже, кожна країна може індивідуально розглядати поняття «бенефіціарний власник» для подальшого його використання в податкових правовідносинах. Проте перед застосуванням цього визначення важливо переконатися, що воно відповідає цілям, об'єктові та намірам договірних країн при укладенні відповідного міжнародного договору. В іншому разі будуть застосовані положення самого міжнародного договору, який використовується у конкретних правовідносинах. Це відповідає ст. 3 ПК України, де зазначено, що якщо міжнародним договором, на який Верховна Рада України надала згоду на обов'язковість, передбачаються інші правила,

ніж ті, що містяться в ПК України, то застосовуються положення цього міжнародного договору.

Станом на сьогодні українське податкове законодавство містить декілька визначень поняття «бенефіціарний власник». Зокрема, у Законі про протидію легалізації, у ПК України та в інших законодавчих та підзаконних актах.

Водночас Закон про протидію легалізації не містить тлумачення понять «агент», «номінальний утримувач (власник)» та/або «посередник отриманого доходу». Натомість НБУ у своєму листі від 10.02.2017 р. № 25-0008/10883 роз'яснює, що номінальним власником (утримувачем) доходу є особа, яка від свого імені управляє корпоративними правами іншої особи – реального кінцевого бенефіціарного власника (контролера) в інтересах останнього. На думку НБУ, процедура використання послуг номінального сервісу може реалізовуватися, наприклад, у такий спосіб: у пакеті документів офшорної компанії міститься документ «Declaration of Trust»; цей документ підписується як реальним власником компанії, так і номінальним власником (утримувачем) та підтверджує, хто саме є реальним власником компанії. Крім того, номінальні власники можуть передавати повноваження на управління офшором реальному власнику шляхом підписання довіреності. Відповідно до цієї довіреності бенефіціар має право діяти від імені номінального власника (утримувача) [37].

Іншими джерелами, в яких наводиться визначення поняття бенефіціарного власника, є ПК України та ГК України. Але поняття в цих двох нормативно-правових актах не тотожні та відрізняються за змістом. У ст. 641 ГК України зазначається, що під терміном «бенефіціарний власник (контролер)» розуміється значення, що міститься у Законі про протидію легалізації. Із терміна кінцевий бенефіціарний власник», що міститься у Законі про протидію легалізації, можна виокремити такі ознаки бенефіціарного власника для цілей господарських відносин:

- бенефіціарний власник є фізичною особою;
- бенефіціарний власник має змогу здійснювати вирішальний вплив на управління або господарську діяльність юридичної особи прямо або через інших осіб. Такий вплив, зокрема, може бути здійснений через: реалізацію права володіння або користування активами юридичної особи; право вирішального впливу на формування складу органів управління юридичної особи та результати голосування; пряме або опосередковане володіння юридичною особою самотійно або спільно з іншими фізичними та / або юридичними особами часткою у юридичній особі у розмірі 25 % статутного капіталу або правом голосу;
- бенефіціарний власник не є агентом, номінальним власником або посередником по відношенню до отриманого доходу [6].

Поняття бенефіціарного власника, визначене у ст. 103.3 ПК України, дає змогу виділити такі ознаки бенефіціарного власника:

- бенефіціарним власником може бути фізична або юридична особа;
- бенефіціарний власник має право на отримання доходу;
- бенефіціарний власник не є агентом, номінальним власником або посередником щодо отриманого доходу [48].

На підставі викладеного вище можна виділити певні відмінності між розумінням бенефіціарного власника у податкових і господарських правовідносинах.

По-перше, бенефіціарним власником, за ПК України, може бути як фізична, так і юридична особа, водночас у Законі про протидію легалізації бенефіціарним власником визначено винятково фізичну особу. Це може бути зумовлено метою, яку переслідує законодавець, а саме: для господарських відносин – це боротьба з відмиванням доходів, отриманих злочинним шляхом, а для податкових – уникнення подвійного оподаткування.

По-друге, однією з ознак бенефіціарного власника, за ПК України, є право на фактичне отримання доходу, тоді як Закон про протидію легалізації закріплює низку критеріїв, за якими особа може вважатися бенефіціаром.

Єдиною ознакою, яка є тотожною у наведених вище положеннях ПК України та Закону про протидію легалізації, є те, що бенефіціарним власником не можуть бути агенти, номінальні власники або посередники щодо отриманого доходу.

У такий спосіб бенефіціарним власником (бенефіціаром) є особа, яка має вирішальний вплив на господарську діяльність підприємства та має повне право розпоряджатися прибутком від комерційних операцій, здійснених підприємством від її імені.

Узагальнюючи наукові та науково-практичні коментарі, сформулюємо власне визначення терміна «бенефіціарний власник»: бенефіціарний власник – це особа, яка прямо чи опосередковано отримує винагороду та перевагу (матеріальну і нематеріальну) під певного процесу, послуги чи продукту.

Установлення ролі бенефіціарного власника у національному та міжнародному оподаткуванні визначає важливість його чіткого та уніфікованого розвитку в національному законодавстві. Це сприяє не лише уникненню податкових зловживань, але й розбудові довіри міжнародної спільноти. Однак важливо враховувати національні особливості та потреби, дотримуючись балансу між універсальністю та адаптованістю до конкретного правового середовища.

У національному контексті чітке визначення бенефіціарного власника сприяє справедливому оподаткуванню та забезпеченню економічної стабільності. Його роль у податкових зобов'язаннях та розподілі податкових навантажень визначає напрям податкової політики та ефективність системи оподаткування національного рівня.

У міжнародному контексті бенефіціарний власник стає ключовим чинником для подолання податкових бар'єрів та вирішення проблем подвійного оподаткування.

Значення бенефіціарного власника визначається не лише його роллю в оподаткуванні, але й в контексті прозорості та боротьби з корупцією. Бенефіціарний власник виступає ключовим суб'єктом у забезпеченні прозорості власницьких структур, що сприяє створенню дієвих механізмів запобігання та виявлення корупційних схем.

Висновки до Розділу 1

У розділі досліджено особливості становлення та розвитку правової категорії «бенефіціарний власник», іноземну судову практику щодо податкових наслідків для бенефіціарних власників, а також значення бенефіціарного власника у національному та міжнародному оподаткуванні. На підставі цього сформульовано, зокрема, такі висновки:

1. Концепція бенефіціарного власника може мати різне значення залежно від сфери, в якій вона застосовується, зокрема, у напрямках протидії легалізації (відмиванню) коштів, отриманих злочинним шляхом, в інструментах податкової прозорості (автоматичному обміні податковою інформацією), у податкових угодах.

2. Концепція бенефіціарного власника бере свій початок близько 1 000 років тому у Сполученому Королівстві Британії та Північної Ірландії та була прямо пов'язана з концепцією траста.

3. Угоди про уникнення подвійного оподаткування стали основним джерелом існування концепції бенефіціарного власника, положення яких спочатку стосувалися сплати податку на успадковане майно резидентом іноземної держави, а пізніше зустрічалися у положеннях про дивіденди, проценти та роялті.

4. Із розвитком міжнародного оподаткування набуває подальшого розвитку і законодавство інших країн, зокрема, були прийняті локальні нормативно-правові акти, технічні меморандуми, протоколи тощо, присвячені регулюванню питання бенефіціарної власності.

5. Значущою подією у розвитку концепції бенефіціарної власності стало прийняття МК ОЕСР у 1977 році, а також Коментаря до неї, які набували свого подальшого вдосконалення в частині оподаткування дивідендів, процентів та роялті залежно від запитів та потреб договірних держав.

6. Аналіз практики ОЕСР свідчить, що організація підтримує принцип автономного міжнародного значення терміна «бенефіціарних власник», що впливає з контексту, об'єкта та мети податкових договорів, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків.

7. Одним із критеріїв, який допомагає визначити поняття «бенефіціарний власник», є наявність в особи права самостійно користуватися і розпоряджатися отриманим доходом, при трактуванні якого необхідно розмежовувати юридичний та економічний підхід (включаючи визначення нормативно-правового акту, який слід використовувати при такому тлумаченні, учасників правових відносин, корпоративну структуру компанії тощо).

8. Важливим джерелом розвитку концепції бенефіціарного власника стала судова практика, яка набула свого особливого розвитку на початку ХХ століття. Суди різних інстанцій різних країн, а також міжнародні суди вибудували цілу систему рішень, які дозволяють станом на сьогодні проаналізувати поняття та значення концепції бенефіціарного власника у різних юрисдикціях. Найвідомішими з-поміж них є справа *Indofood*, справа *Prevost Car*, справа за участю футбольного клубу «Реал Мадрид» тощо.

9. Українська судова практика у справах за участю бенефіціарного власника бере свій початок у 2014 році, із прийняттям рішення Вищим адміністративним судом України від 24.03.2014 р., в якому вперше було визначено поняття «фактичного отримувача доходу». Суд виходив із того, що це поняття не має тлумачитися у вузькому, технічному сенсі, а його визначення слід робити, виходячи з мети, завдань міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, а також як «уникнення від сплати податків», і з урахуванням таких основних принципів як «запобігання зловживанню положеннями договору». Крім того, особа бенефіціарного власника повинна володіти не тільки правом на отримання доходу, але і, як слідує з міжнародної практики застосування угод про

уникнення подвійного оподаткування, повинна бути особою, яка визначає подальшу економічну долю доходу.

10. Концепція «бенефіціарного власника» успішно використовується також при створенні та функціонуванні кондуїтних компаній, що діють у формі холдингів, а також у сфері власності та управління об'єктами інтелектуальної власності та у сфері субліцензування.

11. Незважаючи на широке поширення концепції бенефіціарного власника та її уніфікації в угодах про уникнення подвійного оподаткування, підходи до її тлумачення (зокрема, у локальному законодавстві) є різними залежно від видів правових систем, історії розвитку самої країни та її законодавства.

12. Інший напрям розвитку концепції бенефіціарного власника становить сфера «soft law», яскравим прикладом документального оформлення якої є Стандарти Міжнародної групи з протидії відмиванню грошей (FATF). Цей документ визначає «бенефіціарного власника» як фізичну особу, яка безумовно володіє або контролює юридичну особу та/або фізичну особу, від імені якої проводиться угода.

13. Аналізуючи положення українського законодавства, а також узагальнюючи наукові та науково-практичні підходи, термін «бенефіціарний власник» найбільш точно визначається як особа, яка прямо чи опосередковано отримує винагороду та перевагу (матеріальну і нематеріальну) під певного процесу, послуги чи продукту.

РОЗДІЛ II

КОНЦЕПЦІЯ БЕНЕФІЦІАРНОГО ВЛАСНИКА У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ ІНОЗЕМНИХ ДЕРЖАВ

2.1 Формування і розвиток концепції бенефіціарного власника в угодах про уникнення подвійного оподаткування

В умовах інтенсифікації міжнародних економічних відносин розвинені країни постають перед важливою проблемою – лібералізацією режиму господарсько-економічної діяльності для власних резидентів при здійсненні ними зовнішньоекономічної діяльності. Така лібералізація полягає передусім у створенні умов для підвищення рівня прозорості фінансових відносин, для чого ключовою умовою стає мінімізація збитків таких резидентів. Будь-який суб'єкт господарських відносин прагне застосовувати таку модель оподаткування власної діяльності, яка створюватиме найменший податковий тягар і при цьому відповідатиме вимогам законодавства країни, у якій такий суб'єкт впроваджує свою діяльність. Одним із інструментів сприяння міжнародній діяльності суб'єктів господарювання є угоди про уникнення подвійного оподаткування. Для цих угод концепція бенефіціарного власника має ключове значення, оскільки допомагає вирішувати одразу декілька важливих завдань:

- забезпечує стимулювальний ефект для розвитку економічних відносин та залучення іноземних інвестицій, шляхом усунення митних та податкових перешкод й уникнення подвійного оподаткування;

- запровадження ефективного моніторингу та контролю за фінансовими ресурсами та каналами їх поширення з метою недопущення відмивання доходів, отриманих злочинним шляхом або внаслідок ухилення від оподаткування;

– визначення кінцевого власника (набувача) економічної вигоди від господарської діяльності на території країни незалежно від того, ким така діяльність здійснюється – резидентом чи нерезидентом.

Отже, угода про уникнення подвійного оподаткування є не лише інструментом заохочення та лібералізації бізнесу, але й інструментом захисту національної економічної та фінансової системи від протиправної діяльності економічних агентів. Їх існування та підвищення ефективності регуляторного впливу значною мірою стають необхідною передумовою для розвитку економічної системи держави загалом. Тому національне податкове законодавство багатьох сучасних держав намагається виробити таку концепцію бенефіціарного власника, яка б враховувала і міжнародний досвід, і дво- та багатосторонні відносини у сфері уникнення подвійного оподаткування, і, що головне, – національні інтереси щодо недопущення зменшення бюджету.

При цьому американські вчені зауважують, що у світі дедалі більше стає міжнародних угод як засобів регулювання питань подвійного оподаткування. Однак дослідники стверджують, що сучасні держави використовують угоди про уникнення подвійного оподаткування для того, щоб стимулювати інвестиційний клімат всередині держави [159, с. 132-133]. Тобто стимулювання інвестиційної привабливості відбувається шляхом проголошення урядом держави політичної волі щодо потенційних змін національного законодавства, зокрема трактування концепції бенефіціарного власника у спосіб, у який цю концепцію викладено в доктрині податкового права країни, з якою укладається угода про уникнення подвійного оподаткування.

Проте, як зазначено в довіднику ООН щодо управління питаннями подвійного оподаткування в національному податковому законодавстві найбільш розвинених країн світу, зміна національного законодавства шляхом імплементації положень міжнародних угод має лише

короткостроковий ефект. А найбільш ефективним інструментом виступають міжнародні конвенції з питань оподаткування та регулювання фінансових відносин [162, с. 65]. На нашу думку, уникнення подвійного оподаткування через уніфікацію доктрини науки фінансового (податкового) права з подальшим упровадженням відповідних змін у законодавство держави є значно ефективнішим, але для цього необхідно закріпити основні засади, принципи та межі розуміння концепції бенефіціарного власника, бенефіціарної власності та бенефіціарного володіння.

Наприклад, на думку Ч. де Толя та С. Джейна, сучасна система міжнародних угод у сфері уникнення подвійного оподаткування ґрунтується на таких основних принципах:

- принцип резидентства – оподаткування відбувається в країні, для якої суб'єкт оподаткування є резидентом;
- принцип походження доходу – оподаткування відбувається в країні походження доходу;
- принцип сукупного доходу – оподаткування відбувається з урахуванням усього сукупного доходу податкового агента;
- принцип території – оподаткування доходу відбувається лише на території, на якій він отримується (не походить, а обліковується та накопичується) [132, с.11; 155].

Отже, зв'язок концепції бенефіціарного власника із проблемою уникнення подвійного оподаткування полягає в тому, щоб визначити спосіб та механізм оподаткування прибутку суб'єкта економічної діяльності в такий спосіб, який би, по-перше, найбільшою мірою відповідав його інтересам; по-друге, відповідав би інтересам держави, у якій цей прибуток генерується шляхом використання матеріально-технічних ресурсів та організаційно-правових умов, створених державою. У такий спосіб, оподатковуючи діяльність суб'єктів господарювання-нерезидентів,

держава отримує своєрідний платіж за якість публічних послуг, до яких з-поміж іншого належить регуляторна діяльність, адміністрування податків та зборів, лібералізація господарської діяльності.

Так, Дж. Бундегард та Н. Соренсен стверджують, що існують два основні концепти сприйняття національними урядами проблеми бенефіціарного власника для потреб міжнародних угод у сфері уникнення подвійного оподаткування: економічний (економічна природа бази оподаткування) та юридичний (юрисдикція діяльності суб'єкта господарювання, який є податковим агентом) [110, с. 600]. В умовах, коли дві країни використовують різні підходи (одна запроваджує оподаткування за принципом території діяльності або знаходження економічного агента, а інша – за принципом походження (генерування) прибутку), і створюються передумови подвійного оподаткування одного й того самого суб'єкта.

Ш. П. де Туа з цього приводу акцентує увагу на неприпустимості уникнення оподаткування взагалі у разі, якщо суб'єкт господарювання проваджує свою діяльність на території країн, що використовують різні підходи до визначення сутності та змісту концепції бенефіціарного власника. Для цього дослідник пропонує «запровадити такі тести (індикатори) для суб'єктів господарювання, які б дали змогу виявити ознаки ухилення від оподаткування та забороняти надання пільг суб'єктам, що діють у такий спосіб, який дає їм юридичні підстави без відповідного економічного базису для ухилення від оподаткування взагалі» [161, с. 55-56]. Саме тому поняття «бенефіціарний власник», незважаючи на відсутність його уніфікованого сприйняття та навіть єдності в термінологічному визначенні, існує у всіх без винятку міжнародних багатосторонніх угодах з питань оподаткування та у двосторонніх угодах про уникнення подвійного оподаткування. М. Сервантес з цього приводу зазначає, що «існують різні терміни в межах і поза межами розуміння механізму отримання пасивного доходу, що можуть бути використані для

досягнення тих самих результатів, які має досягти концепція бенефіціарної власності. Тому ця концепція на рівні угод про уникнення подвійного оподаткування використовується лише щодо двох прямо пов'язаних між собою відносин платежу або грошового переказу суб'єктів господарювання (не суб'єктів фінансової інфраструктури ринку)» [112, с. 16-17]. Йдеться про те, що незалежно від дефініційної визначеності, концепція бенефіціарної власності означає наявність відносин між суб'єктом, який здійснює оплату товару чи послуг, і суб'єктом, що отримує таку оплату за фактично надані послуги або поставлений товар (зокрема, якщо це форвардна угода). Якщо ж між цими суб'єктами з'являється посередник, який не має відношення до господарської діяльності, тобто своїми діями не створює додану вартість, то незалежно від його участі та ролі, питання подвійного оподаткування не може порушуватись, навіть якщо його посередництво створює додану вартість або транзакційні витрати у сторін господарських відносин.

Найбільш показовим у цьому контексті є приклад Великобританії, податкове право якої одночасно оперує такими поняттями як «бенефіціарний власник», «номінальний власник», «юридичний власник», а також концепціями «юридична власність» (англ. – legal ownership) та «бенефіціарне володіння» (англ. – beneficial ownership), причому юридична власність стосується наявності титулу на майно, тоді як бенефіціарна – вигоди. Відповідно до такої логіки концепція подвійного оподаткування стосується лише вигоди, а не власності, навіть якщо така власність пов'язана з грошима або фінансовими ресурсами. Натомість вигода не дорівнює власності на фінансові ресурси, що стали джерелом отриманої вигоди у вигляді доходу чи прибутку. Але саме отримання вигоди породжує оподаткування, бо саме вигода є результатом економічної діяльності.

Такий погляд поділяють Б. Гарнер [121, с. 143], а також ОЕСР у своїх модальних угодах та протоколах [158, с. 98].

Отже, бенефіціарна власність не пов'язана із власністю титульною, але пов'язана з усіма ознаками фактичного володіння для власних цілей суб'єкта господарювання, внаслідок чого створюється додана вартість або прибуток, який підлягає оподаткуванню.

По-іншому визначається бенефіціарний власник за законодавством Канади, відповідно до якого компанії, які розподіляють дивіденди за кордоном, повинні утримувати та переказувати 25 % від сплачених сум до бюджету відповідної провінції. Знижені ставки застосовуються, наприклад, в угодах про уникнення подвійного оподаткування між Канадою та Швецією, а також між Канадою та Сполученим Королівством і встановлюються на рівні 15 % та 10 % [167, с. 1125]. До того ж, як зазначають Б. Малек та Р. Данон, бенефіціарний власник дивідендів – це особа, яка отримує дивіденди за користування та збільшення величини фінансових активів і бере на себе ризик і контроль над дивідендами, які вона має. Така особа користується всіма правами власника й має всі титули власності [139, с. 50]. У такий спосіб канадське законодавство прирівнює бенефіціарного власника до титульного, але в питаннях оподаткування надає йому більше свободи у виборі моделі та способів мінімізації податкового навантаження.

Шляхом судового тлумачення концепції бенефіціарного власника йде також Франція. Так, Вищий адміністративний суд Франції виніс низку важливих рішень та сформулював деякі принципові позиції у справах Діболд Кортедж проти Банку Шотландії стосовно розуміння не так навіть концепції бенефіціарного власника, як сукупності його податкових прав та свобод у сфері уникнення подвійного оподаткування. Слід зауважити, що французьке податкове законодавство не містить визначення «бенефіціарного власника», а цивільне – не містить поняття «бенефіціарна власність». Натомість система міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, що існує між Францією та іншими країнами,

містить певні ознаки можливого уникнення оподаткування через характер бенефіціарної власності – відсутність титульного володіння й наявність лише можливості розпорядження фінансовими активами та отримання прибутку як відсотка від прибутку титульного власника.

Наприклад, Угода про подвійне оподаткування 1973 р. між Нідерландами та Францією передбачала звільнення від сплати роялті в державі джерела, тоді як французьке законодавство передбачало 33,33 % податку на доходи від сплати роялті, сплаченої нерезидентам, а ця Угода не передбачала тест на бенефіціарне володіння [106, с. 43-44]. Проте, вирішуючи питання про можливість ігнорування зазначеної Угоди у випадку з Equilease – корпорацією, яка отримувала дохід від діяльності на території Нідерландів, – Вищий адміністративний суд Франції встановив, що Equilease не є бенефіціарним власником роялті лише через те, що жодне положення у договорах, укладених корпорацією із контрагентами в Нідерландах, не мало ознак бенефіціарного володіння.

Відповідно до ст. 9 Угоди про уникнення подвійного оподаткування між Сполученим Королівством та Францією ознаки бенефіціарного володіння визначаються шляхом проведення тесту на відповідність ознак утримання майна, від використання якого бенефіціар отримує прибуток. Тобто витрати бенефіціара на утримання та відсутність у нього титулу на володіння таким майном свідчать про те, що він таки є бенефіціарним власником. Водночас ця Угода також містить перелік умов для відшкодування фіскальної заборгованості. Тому, згідно з умовами цієї Угоди, наявність або відсутність титулу на майно не впливає на наявність чи відсутність ознак бенефіціарного володіння. Але така ситуація стала можливою через відмінність сприйняття права власності та правових наслідків наявності титулу на майно в особи, яка ним користується.

Для того, щоб внести певну зрозумілість та однозначність у це питання, Вищий адміністративний суд Франції у справі Diebold установив,

що незалежно від жодних інших обставин двосторонніх відносин, відносини між сторонами повинні оформлятися договором, який містить тест на бенефіціарну власність.

Вищий адміністративний суд Франції зробив такий висновок у справі Банку Шотландії та постановив, що Банк має повне право на володіння та користування дивідендами, які він отримав та стосовно яких не існувало зобов'язання щодо подальшого переказу [116]. Однак аналіз французького законодавства та деяких міжнародних угод свідчить, що тест на бенефіціарну власність є наслідком усунення судом випадків зловживання правом з боку суб'єктів господарювання, які проваджують свою діяльність на території двох та більше країн. Причому цей тест виявляє не лише право власності на майно та доходи, що є базою оподаткування, але й на майно та фінансові ресурси, які є засобом отримання додаткового доходу. У такому разі бенефіціарна власність за французьким законодавством ототожнюється з титульною.

У такий спосіб органи державної влади і, зокрема, податкового нагляду отримують змогу виявлення та усунення наслідків зловживання суб'єктами господарювання можливостями щодо переказу коштів з однієї держави в іншу, оформлюючи це як позику, а не як кінцевий отриманий прибуток від спільної діяльності таких суб'єктів [27].

У контексті цього діяльність Вищого адміністративного суду Франції відкриває важливі перспективи для вітчизняної судової системи, зокрема судів адміністративної юрисдикції, щодо усунення недосконалості вітчизняного податкового законодавства.

Справа Банку Шотландії показала здатність суду впливати на процеси законотворчості, зокрема, висновок суду продемонстрував неефективність та недієвість закону, наявність у його нормах прогалін, які дають змогу використовувати інструмент уникнення подвійного оподаткування

суб'єктами господарювання у власних інтересах з метою ухилення від оподаткування загалом.

Цікаве регулювання питання концепції бенефіціарного власника міститься і у законодавстві США. Як зазначають Е. Моретті та Д. Вільсон, уникнення подвійного оподаткування в США відбувається передусім згідно з нормами національного податкового законодавства, відповідно до яких до фізичних та юридичних осіб-резидентів застосовується порядок використання податкового кредиту, отриманого в іншій країні внаслідок сплати в ній податків на прибуток, для компенсації цих витрат за рахунок податкового зобов'язання федерального бюджету США. Щоправда, ці правила мають винятки, але дослідники зазначають, що правильне використання інструментів, які надаються американським законодавством, дає змогу компенсувати суб'єктам господарювання-резидентам усі витрати, пов'язані з податковими виплатами за кордоном [145, с. 2, 23]. З іншого боку, податкове законодавство США дає можливість виключити з бази оподаткування доходи, отримані за кордоном, але за винятком доходів, отриманих від капіталу, або дивіденди та роялті [150]. Така позиція законодавця свідчить про те, що податкові звільнення або полегшення податкового навантаження можливі винятково щодо доходів, отриманих від власності, на яку в осіб, що звільняються від оподаткування, наявний титул. Тобто доходи не звільняються від оподаткування, а тому уникнення подвійного оподаткування в цьому контексті може відбуватися винятково шляхом укладення відповідних міжнародних угод.

У. Акчигіт, Дж. Грісбі та ін. зазначають, що подвійне оподаткування можливе навіть і в межах самих США. Така ситуація має місце, коли суб'єкт господарювання, особливо якщо це фізична особа або домогосподарство, має місце реєстрації постійного перебування в одному штаті, а свою безпосередню діяльність та отримання прибутку проваджує в іншому. У такому разі номінально суб'єкт користується активами, розташованими на

території іншого штату, але витрачає прибуток на території штату реєстрації [100, с. 22-23]. Така ситуація розкриває нам інше призначення та інший зміст політики держави щодо концепції кінцевого бенефіціара – створення умов для найбільш комфортного та ефективного користування отриманими економічними результатами для власних потреб.

Звертаючись до досвіду регулювання питань уникнення подвійного оподаткування в Німеччині, слід акцентувати увагу на той факт, що ця країна належить до правової системи романо-германського типу, а тому в її національному праві наявна концепція економічної власності.

Цікаво, що німецьке законодавство взагалі не має іншого поняття, крім економічної власності, а тому така категорія як вигодонабувач, не відома податковому праву, й особа вигодонабувача не може розглядатися як податковий агент. Натомість в угодах Німеччини про уникнення подвійного оподаткування, наприклад, із Канадою та США, зазначено, що бенефіціарний власник – це така особа, яка набуває право власності на доходи для цілей оподаткування відповідно до законодавства держави його походження. На думку Дж. Ейвері та Л. де Бро, подібне формулювання визначає не так суб'єкт бенефіціарного власника та не саму концепцію чи поняття бенефіціарного власника, як ознаки доходу, який оподатковується, тобто ознаки бази оподаткування [98]. Інтерпретуючи цю позицію через цивілістичну концепцію міжнародно-приватного права, ми доходимо трьох важливих висновків:

– по-перше, договірні концепції не мають важливого значення для розподілу бази оподаткування або податкового агента, оскільки особа, яка отримує, розпоряджається або в інший спосіб вчиняє дії з управління, розподілу чи перерозподілу доходів, отриманих в інтересах чи на користь третіх осіб, не є їхнім економічним власником, а отже, не може виступати стороною податкових відносин;

– по-друге, економічний власник уповноважує інших осіб на вчинення дій з управління, розпорядження та користування активами, доходами й майном, що належать такій особі відповідно до конкретного титулу. При цьому для визначення економічної власності необхідним є об'єднання титулу власності на розпорядження активом і доходом, який він приносить;

– по-третє, розмежування економічної та бенефіціарної власності не існує, оскільки цивілістична концепція не визнає обсягу прав більше за тих, що зазначені в законодавстві. Тобто жодних інших договірних концепцій власності, моделей відносин власності, крім затверджених та закріплених у законодавстві, існувати не може. Цю позицію підтримують Л. Вердонер та Р. Оферманс, але вони також зазначають, що договірні відносини щодо уникнення подвійного оподаткування не містять у своєму класичному розумінні концепції бенефіціарної власності, вони мають ознаки відносин власності, які можуть бути причиною або підставою для визначення країни оподаткування [165].

Цікавим є досвід Іспанії, яка не має законодавчого визначення бенефіціарного власника. Але при розгляді справ та вирішенні податкових спорів іспанські суди дотримувалися положень щодо бенефіціарної власності викладених у законодавстві інших юрисдикцій і вважали бенефіціарне майно засобом чи інструментом проти зловживань у сфері оподаткування.

У своїх рішеннях Королівський Суд Іспанії визнав, що основною метою концепції бенефіціарного власника є запобігання викупу або переуступки прав на доходи з метою уникнення оподаткування. Крім того, суд вважає, що значення та наслідки бенефіціарної власності є такими, що відповідають загальноприйнятому положенню про загальний захист від зловживання в Іспанії. Фактично суди в Іспанії отримують можливість ігнорувати фактичного власника активу, що генерує дохід, і

зосереджуватися на відносинах між одержувачем доходів та самим доходом, його джерелом тощо. У цій концепції бенефіціарне володіння вимагає економічного обґрунтування наявності певного зв'язку між джерелом доходу, платником податку на доходи та кінцевим одержувачем економічного результату. При цьому мета скорочення податкового навантаження не розглядається як обґрунтування економічного змісту відносин бенефіціарної власності [139, с. 40]. Подібний підхід іспанських судів дає підстави стверджувати про можливість застосування відповідного розмежування економічної та бенефіціарної власності за ознаками джерела доходу, його розпорядника та з урахуванням національних інтересів і в Україні. Тобто вітчизняна судова система може створити передумови для трансформації концепції бенефіціарного власника залежно від інтересів вітчизняної моделі оподаткування та національних економічних потреб, зокрема якщо йтиметься про пошук потенційних спроб ухилення від оподаткування взагалі, користуючись податковими угодами між Україною та офшорними країнами.

Більш системно концепцію бенефіціарного власника викладено в законодавстві Китаю, причому особливість законодавчого регулювання системи подвійного оподаткування в Китаї полягає в тому, що саме держава контролює і податкові відносини, і можливість виконання угоди про уникнення подвійного оподаткування стосовно власних суб'єктів господарювання-резидентів. З цього приводу Д. Шапіро зазначає, що за китайським законодавством бенефіціарним власником може вважатися суб'єкт економічної діяльності, який відповідає усім чотирьом критеріям, а саме: «1) має право володіти або розпоряджатися доходами та правами на розпорядження джерелами отримання доходу; 2) проваджує діяльність у реальному секторі економіки; 3) не є податковим агентом; 4) не є компанією-посередником» [154].

При цьому Китай намагається досягнути цілком конкретної мети шляхом запровадження концепції уникнення подвійного оподаткування через формат оподаткування бенефіціарного власника, зокрема:

- знизити податкові витрати транснаціональних (переважно китайських) корпорацій;
- підвищити прозорість національної системи оподаткування, зменшити ризик транскордонного оподаткування;
- зменшити податкове навантаження транснаціональних (винятково китайських) корпорацій, що здійснюють основну виробничу діяльність на території інших країн, з метою підвищення їхньої конкурентоспроможності на ринках цих країн;
- у випадку виникнення податкового спору забезпечувати консультаційний механізм із залученням урядових структур.

Досвід Китаю демонструє практичну цінність концепції бенефіціарного власника для потреб економіки країни, оскільки за рахунок створення таких умов оподаткування діяльності корпорацій, за яких держава отримує можливість визначати базою оподаткування та податкового суб'єкта не власника активів, майна та доходів, а лише розпорядника та отримувача, відбувається стимулювання внутрішньої економіки через збільшення податкових надходжень.

Тобто правильне використання концепції бенефіціарного власника, з урахуванням підвищення рівня конкурентоспроможності виробника-резидента, призводить до покращення інвестиційного клімату та економічної спроможності національної економіки. Для України приклад Китаю є показовим, оскільки використання досвіду міжнародних угод у сфері уникнення подвійного оподаткування дало змогу китайському уряду створити таку систему оподаткування національних корпорацій, що дозволило їм перетворитися на транснаціональні.

Водночас Дж. Віллер зазначає, що проблеми, які має вирішувати концепція бенефіціарної власності, пов'язані значною мірою із розподілом доходу особи, вони виявляються в таких практичних аспектах, які потребують втручання держави та врегулювання шляхом захисту прав суб'єктів господарювання-резидентів: питання власності на засоби виробництва та на джерело доходу; право власності на доходи та економічний результат; значення належності доходів тій чи іншій особі для цілей оподаткування [169, с. 14-15]. Цілком логічним вбачається необхідність втручання держави в питання визначення зв'язку між доходом та особою, що його отримує або на користь якої він отримується. У цьому разі постає головне питання, у який спосіб угода про уникнення подвійного оподаткування може вирішити конфлікт інтересів двох різних податкових систем: країни, для якої така особа є резидентом, та країни, у якій ця особа отримує або генерує дохід.

Такі конфлікти можуть виникати з різних причин, наприклад, через те, що дві держави мають різні основні принципи розподілу доходу особи. Так, одна держава приділяє більше уваги правовому забезпеченню доходу, а інша – обґрунтуванню економічного змісту права на дохід. Цей конфлікт є причиною того, чому особа не має чіткого імперативу, яку саме юрисдикцію та яку систему оподаткування вона може використовувати.

Отже, угоди про уникнення подвійного оподаткування в контексті положень національного законодавства є інструментом для реалізації права особи на створення для себе таких умов господарської діяльності, здійснюваної в різних країнах, за яких податкове навантаження буде мінімальним або найбільш оптимальним, але винятково законним. Ця позиція підтримується одразу декількома вченими та групами дослідників, наприклад, ван Бойен-Осташевська та Л. Ноель доходять висновків, що оптимізація податкового навантаження через використання інструментів угод про уникнення подвійного оподаткування є правом економічних

суб'єктів [108]. Євген Зверев акцентує увагу, що для захисту інтересів суб'єктів господарювання необхідно активно застосовувати практику тлумачення міжнародних договорів у сфері уникнення подвійного оподаткування національними судами [12, с. 65-66]. Для України така практика є показовою у контексті постійного реформування вітчизняного податкового законодавства. При цьому слід зауважити, що іноземний досвід необхідно імплементувати винятково з урахуванням національних інтересів та певною мірою вибірково. Такий погляд, зокрема, висловлює у своєму дослідженні Павло Селезень, який з-поміж іншого зосереджує увагу на необхідності розширення мережі угод про уникнення подвійного оподаткування лише з країнами, щодо яких існує реальна можливість отримання більше преференцій національними суб'єктами господарювання, а не навпаки – відкриття ринків для створення умов мінімізації податків суб'єктам господарювання-нерезидентам [153, с. 27-29].

У нестандартний спосіб концепція бенефіціарного власника регулюється нормами ЄС. Справа в тому, що до складу ЄС входять країни загального права та країни романо-германської системи, а тому питання бенефіціарного власника повинно регулюватися на наднаціональному рівні, а угоди про уникнення подвійного оподаткування – ґрунтуватися на таких нормах права ЄС.

Загалом про бенефіціарну власність згадувалося у двох нормативно-правових актах загальноєвропейського значення: Директиві Ради ЄС 2003/48/ЄС від 03.06.2003 р. «Щодо оподаткування доходу від заощаджень у формі виплат відсотків» та Директиві Ради ЄС 2003/49/ЄС від 03.06.2003 р. «Про спільну систему оподаткування, яка застосовується до виплат відсотків та роялті між пов'язаними компаніями з різних держав-членів» (нині скасована).

Так, у Директиві Ради ЄС 2003/49/ЄС від 03.06.2003 р. зазначалося, що «компанія з держави-члена розглядається як бенефіціар відсотків або роялті лише якщо вона отримує такі платежі від свого імені, а не як посередник, такого як агент, опікун чи уповноважений за дорученням іншої особи» [69]. Водночас у Директиві Ради ЄС 2003/48/ЄС від 03.06.2003 р. «Щодо оподаткування доходу від заощаджень у формі виплат відсотків» подано не лише саме визначення бенефіціара як фізичної особи, яка «отримує виплату відсотків або для якої забезпечується виплата відсотків, крім випадків, коли ця особа доведе, що відсотки отримано або забезпечено не на її користь» [97], а й містяться ознаки, наявність яких свідчить про те, що така особа не може вважатися бенефіціаром. До таких ознак належать: особа діє як агент та надає агентські послуги; особа діє від імені іншої особи, значною мірою юридичної, а отримані доходи підпадають під ознаки доходів, визначених у Директиві 85/611/ЄЕС; особа діє від імені іншої фізичної особи, яка є бенефіціаром» [97]. У такий спосіб вказані Директиви також розмежовують економічну та юридичну власність і визначають бенефіціара як особу, яка не лише отримує доходи на власне ім'я, але й розпоряджається ними для задоволення власних потреб.

Тобто проблема розуміння бенефіціарного власника та використання концепції «бенефіціарна власність» для оподаткування в Україні може викликати певні труднощі на рівні законодавчого забезпечення й на рівні практичного сприйняття. Натомість таких проблем можна уникнути, використовуючи досвід Швейцарії.

Так, Р. Данон та П. Глаузер визнають, що між Швейцарією та ЄС існували певні угоди у сфері оподаткування, які не мали однозначного підходу до визначення категорії «бенефіціарний власник». У різні періоди дії таких угод бенефіціарним власником інтересів визнавалася особа, яка отримала або забезпечила виплату відсотків для власної вигоди (вигодонабувач); особа, яка отримувала кінцевий дохід як економічний

результат використання певних активів [118]. Проте швейцарське законодавство ніколи не обмежувало використання концепції «бенефіціарний власник» винятково для цілей конкретної угоди. Х. Осборн та Г. Халл вважають, що визначення «бенефіціарної власності» є специфічним для угод про уникнення подвійного оподаткування і таким, яке не повинно обов'язково застосовуватися до визначення терміна, що міститься в конвенціях про подвійне оподаткування. Законодавство Швейцарії не вимагає від материнської компанії бути власником вихідного доходу, що не зупиняє застосування більш сприятливих положень конвенцій про уникнення подвійного оподаткування [146, с. 132-134]. Тобто швейцарське законодавство дає змогу суб'єктам господарювання самим обирати кількість та якість критеріїв, якими вони ідентифікують себе як бенефіціарного власника, але при цьому всі ці критерії містяться в законодавстві Швейцарії і лише дублюються або визначаються в угодах про уникнення подвійного оподаткування. Це свідчить про верховенство національних інтересів у політиці міжнародних відносин.

Отже, на підставі аналізу застосування концепції бенефіціарної власності та її законодавчого закріплення для потреб оподаткування в іноземних країнах, можна зробити такі висновки:

– по-перше, концепція бенефіціарної власності суттєво відрізняється в країнах загального права та країнах романо-германської правової системи. Розмежування стосуються встановлення фактичного та номінального зв'язків між власністю та суб'єктом (власником), який є уповноваженим та здатним управляти і розпоряджатися нею, а також отримувати й розподіляти прибутки від такого користування та розпорядження. У країнах загального права важливим є номінальний економічний зв'язок, проте як у країнах романо-германської правової системи важливим є наявність правового титулу, причому цей титул

повинен передбачати сукупність дій з володіння, користування та розпорядження активами;

– по-друге, концепція бенефіціарної власності визначається значною мірою в угодах про уникнення подвійного оподаткування, міжнародних багатосторонніх меморандумах тощо, а також у судовій практиці більшості країн світу, причому судова практика опрацьовує окремі ознаки бенефіціарної власності та межі її можливого застосування у відносинах оподаткування. Важливим у цьому контексті є сприйняття судами країн з романо-германською правовою системою самого поняття «бенефіціар», а також можливості розмежування юридичного та економічного змісту власності та володіння;

– по-третє, концепція бенефіціарної власності та її застосування в процесі створення механізмів та інструментів уникнення подвійного оподаткування зумовлює ризики ухилення від сплати податків взагалі. Це вимагає більшого рівня координації та більш тісної співпраці між державами, а отже, нових підходів до уточнення, оптимізації та деталізації всіх без винятку аспектів концепції;

– по-четверте, приклад Китаю, Швейцарії та частково Німеччини і США свідчить про те, що використання концепції бенефіціарної власності є елементом стимулювання внутрішньої економіки, шляхом створення умов для економічного зростання та зміцнення суб'єктів господарювання-резидентів в умовах їх виходу на міжнародні ринки. У цьому контексті цікавим є досвід Китаю та Швейцарії, оскільки законодавство цих країн передбачає можливість розширеного тлумачення бенефіціарної власності залежно від потреб бізнесу, але винятково за умови неухилення від оподаткування. Досвід Німеччини демонструє можливість імплементації в правозастосовну практику концепції бенефіціарної власності, яка не притаманна національному законодавству, не передбачена в ньому, але визнається Урядом на рівні міждержавних угод про уникнення подвійного

оподаткування. Важливим є сприйняття вітчизняними суб'єктами господарювання та українським урядом підходу до концепції бенефіціарної власності для цілей оподаткування, який застосовується в США: легальне зменшення податкового навантаження всіма законними методами є правом та законною метою економічних агентів. Це твердження суттєво підвищує рівень конкурентоспроможності вітчизняного товаровиробника та робить внутрішнє податкове законодавство прозорим та зрозумілим для іноземних інвесторів.

2.2 Формування і розвиток концепції бенефіціарного власника в ході імплементації плану BEPS в Україні

План BEPS є глобальним планом дій, основна мета якого полягає в унеможливленні ухилення від оподаткування. Його прийняття стало реакцією більшості провідних держав світу на політику застосування агресивних схем податкового планування, які використовуються глобальними корпораціями та мають за мету виведення прибутків з країни, де вони генеруються, в іншу країну, податкове навантаження в якій є суттєво меншим, аніж у першій. Такий інструмент дозволяє транснаціональним корпораціям (далі – ТНК) суттєво економити на податкових відрахуваннях, але при цьому створює передумови для втрат в економіці, у якій формується (генерується) прибуток, у зв'язку з недостатніми надходженнями від податків, що виступають певною платою за адміністративні та інші послуги, пов'язані зі створенням ринкової, фінансової інфраструктури, умовами ведення бізнесу, лібералізацією системи державного контролю тощо.

BEPS у цьому контексті можна розглядати як елемент захисту національних інтересів або як елемент протистояння національних урядів

експансії ТНК, яку останні провадять у досить агресивній, жорсткій формі, вимиваючи з економіки країни фінансові ресурси.

Механізм, на дію якого спрямовується BEPS, полягає в наступному: під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності суб'єкти господарювання-резиденти стикаються з необхідністю сплати податку на прибуток, який генерується внаслідок проведення конкретної ЗЕД-операції у двох різних юрисдикціях: національній і тієї країни, в якій генерується прибуток. У такий спосіб обидві держави намагаються отримати власний економічний ефект від процесу створення доданої вартості або приросту прибутку від діяльності суб'єктів господарювання. Натомість такі суб'єкти мають протилежну мету – мінімізація податкового навантаження, причому обирають для цього не завжди законні методи з погляду законодавства однієї з країн. Фактично суб'єкти господарювання виводять власні прибутки в країни з найменшим або взагалі відсутнім податковим навантаженням, що порушує інтереси розвинених економік.

Проте для цілей такого агресивного податкового планування необхідне включення до цього механізму окремого суб'єкта – бенефіціарного власника, який вважатиметься отримувачем доходів, але не завжди буде їхнім реальним титульним власником. Тому концепція бенефіціарного власника є надзвичайно важливим елементом регулювання міждержавних відносин у податковій сфері засобами міждержавних двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування, мета яких – стимулювання суб'єктів господарювання сплачувати податки в одній з юрисдикцій або розподіляти податкові платежі між різними юрисдикціями у такий спосіб, який відповідатиме їхнім власним інтересам мінімізації або оптимізації податкового навантаження.

У контексті цього для оптимізації податкового планування та легального зменшення податкових платежів з дотриманням принципу

законності при провадженні господарської діяльності та отриманні прибутку найбільш прогресивним інструментом є BEPS.

BEPS – один із найбільш ефективних та дієвих інструментів ОЕСР, але не єдиний. ОЕСР дійшла висновку про необхідність боротьби з офшорними зонами, де податкове навантаження замінюється участю капіталу у становленні національної економіки. Тому BEPS слід розглядати як певний синтез та одночасно наступний крок економічно розвинених країн до подолання однієї з головних проблем сучасної економіки – неконтрольованого руху фінансів (тіньової економіки). До BEPS ОЕСР прийняло низку досить ефективних для свого часу програмних документів у сфері боротьби з ухиленням від оподаткування: Ініціатива ОЕСР з протидії злочинній податковій практиці (1988 р.); Модельний договір про обмін податковою інформацією (2002 р.); Багатостороння конвенція ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (1988 р.); Керівництво з питань трансфертного ціноутворення (1995 р.); Правила Контрольованих іноземних компаній (2015 р.); План BEPS (2012 р.).

Заходи Плану BEPS, які передбачають впровадження низки інструментів для здійснення боротьби зі штучним транскордонним переміщенням прибутку, передбачають 15 кроків, а саме:

Крок 1. Розробка правил оподаткування цифрового сектору економіки.

Крок 2. Боротьба з наслідками гібридних податкових схем (наприклад, уникнення розбіжностей в оподаткуванні в різних юрисдикціях, якщо юридична особа має в них філії або представництва).

Крок 3. Розробка ефективних правил контролю щодо КІК. Сутність цих правил полягає у тому, що нерозподілений прибуток іноземної компанії, що належить податковому резиденту певної країни, підлягає оподаткуванню у цій країні, тобто прирівнюється до доходу цього резидента. Актуальність цього кроку обумовлена тим, що багато компаній

виводить свій прибуток на рівень дочірніх компаній, зареєстрованих у низькоподаткових юрисдикціях.

Крок 4. Обмеження вирахування відсотків з бази оподаткування при наданні займів та кредитів.

Крок 5. Боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування.

Крок 6. Запобігання зловживанням перевагами, передбаченими угодами про уникнення подвійного оподаткування.

Крок 7. Боротьба зі штучним уникненням статусу постійного представництва (наприклад, надання послуг через незалежних агентів, отримуючи доходи без створення офісу та сплати податків).

Крок 8–10. Удосконалення правил трансфертного ціноутворення (а саме забезпечити прозорість зв'язку між трансфертними цінами та доданою вартістю, що створюється в межах міжнародної корпорації).

Крок 11. Створення системи аналізу та моніторингу інформації щодо BEPS та виявлення ризикованих операцій.

Крок 12. Обов'язкове поширення інформації про використання схем агресивного податкового планування з-поміж країн, що приєдналися до Плану BEPS.

Крок 13. Удосконалення вимог до документації з трансфертного ціноутворення (Local file, Master file, Country-by country report).

Крок 14. Збільшення ефективності механізмів вирішення спорів у рамках угод про уникнення подвійного оподаткування.

Крок 15. Упровадження багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про уникнення подвійного оподаткування (Multilateral Instrument – MLI). Конвенція MLI вводить низку доповнень та коригувань до стандартних положень податкових угод, що виключають їх застосування в неналежних цілях. Наприклад, пільги, передбачені угодою, не мають надаватися, якщо, з урахуванням всіх обставин, є достатні

підстави вважати, що отримання пільг було однією з основних цілей договору між юридичними особами – резидентами різних юрисдикцій.

Для України імплементація Плану BEPS означає прийняття та законодавче закріплення мінімального стандарту, який передбачає «чотири з п'ятнадцяти кроків: боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування (крок 5); запобігання зловживанням перевагами, передбаченими угодами про уникнення подвійного оподаткування (крок 6); удосконалення вимог до документації з трансфертного ціноутворення (крок 13); збільшення ефективності механізмів вирішення спорів у рамках угод про уникнення подвійного оподаткування (крок 14)» [70].

З метою запровадження плану BEPS Міністерством фінансів України спільно з Національним банком України була розроблена Дорожня карта реалізації Плану дій BEPS, а також Законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування», що дає змогу «ефективно протидіяти агресивному податковому плануванню, розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з-під оподаткування та розвиває ініціативу стосовно подальшої імплементації всіх заходів Плану дій BEPS у партнерстві з ОЕСР»[9]. Слід акцентувати на тому, що сам собою процес імплементації Плану дій BEPS розпочато в Україні ще в 2016 р.

Зазначений вище законопроект передбачав втілення восьми кроків, визначених ОЕСР у межах протидії BEPS, а саме: розробка ефективних правил контролю щодо КІК (крок 3); обмеження вирахування відсотків з бази оподаткування при наданні займів та кредитів (крок 4); запобігання зловживанням перевагами, передбаченими угодами про уникнення подвійного оподаткування (крок 6); боротьба зі штучним уникненням статусу постійного представництва (крок 7); вдосконалення правил

трансфертного ціноутворення (крок 8–10); удосконалення вимог до документації з трансфертного ціноутворення (крок 13) [60].

На думку вчених, найбільш важливим та актуальним у сучасних умовах для України є запобігання створенню штучних структур (схем) з метою використання переваг, що надаються угодами про уникнення подвійного оподаткування. Зокрема, необхідно на законодавчому рівні передбачати запровадження до діючих договорів із уникнення подвійного оподаткування додаткових вимог до резидентів договірних країн, які мають право на використання угоди. Мета цих вимог – дискваліфікувати компанії-посередники, які фактично не ведуть діяльність у відповідній країні і створені лише для використання переваг, що надаються угодою про усунення подвійного оподаткування [75]. Такий погляд є цілком прийнятним, але слід зазначити, що запровадження таких вимог необхідно одночасно передбачити й в угодах про уникнення подвійного оподаткування.

Якщо включити в податкове законодавство України вимогу щодо необхідності перевірки роботи тієї чи іншої компанії на предмет фіктивної діяльності з метою використання переваг угод про уникнення подвійного оподаткування, слід бути готовим до того, що такі самі дії впроваджуватимуть і країни-учасниці таких угод. Але якщо запровадити їх на законодавчому рівні та не включити в самі угоди, може виникнути ситуація, за якої у міжнародному судовому арбітражу такі зміни не застосовуватимуться до діяльності договірних сторін.

У контексті цього найбільш дієвим інструментом є Конвенція MLI, підписання якої Україною відбулося 23 липня 2018 року [1]. Її мета – унеможливити ухилення від оподаткування та зловживання положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування. Сутність та механізм дії Конвенції MLI полягає в тому, що вона виключає спроби пошуків інструментів мінімізації податкового навантаження засобами набуття

такого статусу учасниками відносин, який дає змогу уникати оподаткування. Наприклад, деталізується категорія постійного представництва, його юридичний статус, запроваджується відмінність від концепції бенефіціарного власника, створюються нові засоби врегулювання податкових спорів, підвищується роль та юридична визначеність самої бенефіціарної власності з метою унеможливлення виведення її з бази оподаткування.

М. Захарченко зазначає, що підписавши та ратифікувавши Багатосторонню конвенцію, Україна одночасно виконує кроки 6 і 14 Плану BEPS, які входять до мінімального стандарту Плану BEPS та є обов'язковими до виконання Україною [11]. З цього приводу І. Маринюк зауважує, що підписання Конвенції MLI для України має позитивні наслідки та відкриває нові можливості через запровадження двох інструментів:

– Тест основної діяльності (Principal Purpose Test або PPT): пільги, передбачені угодами про уникнення подвійного оподаткування, не надаватимуться компаніям щодо доходу або капіталу, якщо на підставі всіх поточних фактів і обставин буде доведено, що отримання вигоди було однією з основних цілей такої угоди;

– Тест обмеження вигод (Simplified Limitation on Benefits Provision або S-LOB): пільги, передбачені угодами про уникнення подвійного оподаткування, не надаватимуться у разі, якщо: бенефіціаром іноземної компанії, яка претендує на пільги, є нерезидент цієї юрисдикції (резидент юрисдикції з джерелом походження виплачуваних доходів); він володіє щонайменше 50 % акцій цієї іноземної компанії протягом будь-яких 12 місяців [39].

При цьому, якщо особа не може пройти тести, вказані вище, вона не має права на застосування податкових пільг, передбачених угодою про уникнення подвійного оподаткування.

Частково думка експерта зрозуміла: запровадження PPT дійсно дає необхідний ефект для обмеження використання угод про уникнення подвійного оподаткування в цілях, які цими угодами не передбачені, – отримання вигоди без її оподаткування. Проте сам PPT є схожим з уже наявним механізмом ухилення від оподаткування – General Anti-Avoidance Rule (доктрина реальної економічної цілі правочину). PPT, як і General Anti-Avoidance Rule, ґрунтується на детальній оцінці угод і транзакцій суб'єктів господарювання. Це означає, що Уряди держав-учасниць відповідної угоди повинні мати інструменти та контроль оцінки якості, достовірності й значною мірою законності проведення правочинів, а отже, реалізації господарської діяльності. Оцінка самих правочинів та операцій повинна відбуватися шляхом відстеження руху та джерел коштів, що здатне суттєво знизити рівень свободи конкуренції та може створити хибне бачення надмірного контролю за вільним ринком. Однак, незважаючи на те, що і GAAR і PPT мають за мету запобігання уникненню від сплати податків, різниця між цими двома механізмами полягає у тому, що GAAR діє в рамках внутрішнього податкового законодавства та зосереджується на сутності операцій, тоді як PPT діє у рамках міжнародних податкових угод і зосереджується на основній меті операції (тобто на сутності угод, а не їх формі) щодо отримання пільг за угодами. Так, PPT зазвичай включається до тексту податкових угод як частина рекомендацій ОЕСР щодо BEPS. Його застосування є більш специфічним для транзакцій, пов'язаних із транскордонною діяльністю, та застосування податкових пільг, передбачених угодами.

Впровадження Україною Плану BEPS у національне законодавство є умовою ОЕСР в аспекті боротьби з ухиленням від оподаткування та підвищення податкової прозорості. Тому для ефективної реалізації плану BEPS України необхідно дотримуватися стандарту CRS (Common Reporting Standard) – автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки

нерезидентів [3]. У серпні 2022 р. Україна приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (далі – Багатостороння угода CRS), обов'язковою умовою якої є впровадження у національне законодавство загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки, схваленого ОЕСР (далі – Стандарт CRS).

У ході автоматичного обміну інформацією між державами-учасницями Багатосторонньої угоди CRS підзвітні фінансові установи (страхові компанії, банки тощо) мають збирати та передавати інформацію компетентним органам своїх юрисдикцій про рахунки фізичних та юридичних осіб, які є резидентами держав-учасниць Багатосторонньої угоди CRS. До інформації, яка є об'єктом автоматичного обміну, зокрема, належать: ім'я (найменування) фізичної (юридичної) особи, адреса, країна резидентства, номер рахунку, залишок чи вартість рахунку станом на визначену дату, а також інша інформація залежно від типу рахунку.

28 квітня 2023 року набув чинності Закон про автоматичний обмін інформацією щодо імплементації стандарту CRS. Відповідно до його положень з 1 липня 2023 року діє норма щодо належної перевірки фінансових рахунків для встановлення факту, чи є такі рахунки підзвітними (тобто, чи є вони об'єктом для автоматичного обміну інформацією). Якщо результат перевірки виявиться позитивним, то фінансова установа зобов'язана включити відомості про рахунки до звіту про підзвітні рахунки та подати його до податкової. Вимоги щодо перевірки фінансових рахунків та подання відповідної звітності застосовуються до фізичних осіб, а також до чотирьох категорій юридичних осіб, визначених у Стандарті CRS, а саме:

- 1) депозитарні установи (кредитні спілки, банки);
- 2) кастодіальні установи (номінальні утримувачі);
- 3) інвестиційні компанії (компанії з управління активами, інститути спільного інвестування);

4) певні види страхових компаній (недержавні пенсійні фонди, страховики).

Відповідно до Закону про автоматичний обмін інформацією фінансові рахунки поділяються на «нові рахунки» та «наявні рахунки». Для кожної з наведених категорій встановлено свої правила та строки перевірки рахунків. Також Закон про автоматичний обмін інформацією передбачає умови проведення перевірок, строки та відповідальність за неналежне виконання положень закону.

Крім того, Закон про автоматичний обмін інформацією у частині імплементації Стандарту CRS має вплив і на розкриття інформації щодо наявних КІК платника податків. Наприклад, податкові органи, отримавши інформацію про фінансові рахунки фізичної особи – резидента України, можуть зробити висновок, що така фізична особа володіє часткою у певній іноземній компанії. Ця інформація може бути предметом для додаткових перевірок з боку податкових органів на предмет відповідності правилам щодо КІК та їх дотримання (наприклад, подання звітів щодо КІК, повідомлень про набуття та відчуження частки в іноземній юридичній особі тощо) [58].

Законом про автоматичний обмін інформацією передбачено, що звітним періодом, за яким буде передаватися / отримуватися інформація про фінансові рахунки, є календарний рік.

Прийняття Закону про автоматичний обмін інформацією має за мету:

– забезпечити належне виконання Україною міжнародних зобов'язань щодо обміну інформацією для податкових цілей;

– отримати доступ до дієвих механізмів міжнародного моніторингу та контролю за рухом фінансів, що підвищить якість податкової політики у сфері протидії ухиленню від оподаткування; деофшоризації; легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом;

– забезпечити необхідний рівень прозорості та стабільності податкового законодавства, а також системи адміністрування податкових надходжень.

Крім того, М. Захарченко акцентує на тому, що вперше у 2017 р. Кабінет Міністрів України затвердив Середньостроковий план пріоритетних дій, метою якого стало здійснення заходів з удосконалення податкового законодавства, азокрема: імплементація у податкове законодавство Плану дій BEPS з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, проведення переговорів та укладення договорів про перегляд Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування з різними державами та їх узгодження з Модельною податковою конвенцією ОЕСР стосовно оподаткування доходів та капіталу [11]. Але станом на сьогодні на найбільшу критичну увагу заслуговують такі кроки України на шляху імплементації основних положень плану BEPS:

– по-перше, затвердження переліку держав (територій), операції з контрагентом які визнаватимуться контрольованими для цілей оподаткування в Україні та з урахуванням вимог Податкового кодексу України. Такий перелік розроблено Кабінетом Міністрів України, з урахуванням вимог та критеріїв, установлених пп. 39.2.1.2, пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, відповідною Постановою від 27.12.2017 р. № 1045 [65];

– по-друге, реалізація кроку № 13 Плану BEPS щодо впровадження трирівневого підходу до процесу формування документації з питань трансфертного ціноутворення.

Реалізація цього заходу передбачає запровадження стандартів звітів: local file, master file, country-by-country report. Місцевий файл (local file) подається як перший рівень інформації з трансфертного ціноутворення. У такому звіті необхідно вказати сутність операції, що є контрольованою, та

принцип ціноутворення, підкріплений одним із обов'язкових методів. На рівні Мастер файла (master file) передбачається надання інформації про глобальні операції та підходи групи компаній до трансфертного ціноутворення, включаючи структуру бізнесу, інформації про нематеріальні активи, а також інформацію про фінансову та податкову політику всередині групи компаній. У зведеному звіті по країнах (country-by-country report) необхідно надати інформацію про фінансові показники за кожною юрисдикцією, що корпорація має філії/представництва, а також інформацію про кількість співробітників, статутний капітал, вид діяльності, розмір прибутку, а також нарахований та сплачений податок тощо.

Такий трирівневий підхід запроваджується насамперед для потреб звітування та обміну інформацією на міждержавному рівні, і вже потім для уніфікації стандартів документообігу для безпосередньої господарської діяльності в галузі трансфертного ціноутворення. На думку ОЕСР, щонайменше така позиція була відображена у фінальному звіті ОЕСР Transfer Pricing Documentation and Country-by Country Reporting, Україна досягла певних зрушень у цьому аспекті;

– по-третє, подальший розвиток національного законодавства про деофшоризацію (на прикладі Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві від 16.01.2020 р., далі – Закон про деофшоризацію).

Важливим є обов'язкове включення даних про фізичних осіб, які є кінцевими бенефіціарними власниками (контролерами) платника податків, у такі звітності та документи, як: документація з трансфертного ціноутворення (сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі); спрощена документація для контрольованих операцій з придбання (продажу) послуг з низькою доданою вартістю; звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній. Це цілком поширена практика за

кордоном, але раніше норма про необхідність розкриття інформації щодо фізичних осіб, які є кінцевими бенефіціарними власниками (контролерами) платника податків, не була відома вітчизняному податковому законодавству. Така вимога формує прозорі умови діяльності суб'єктів господарювання, створює передумови для підвищення ефективності системи адміністрування податків та демонструє готовність держави вести реальну боротьбу із суб'єктами господарювання, що мають наміри займатися фіктивним або удаваним підприємництвом.

Концепція КІК, що міститься у ст. 39-2 ПК (що відповідає кроку 3 стандарту BEPS), теж раніше не була відома ані вітчизняному законодавству, ані вітчизняній доктрині фінансового права. Так, відповідно до п. 39-2.1.1 ч. 39-2.1 ст. 39-2 під контрольованою іноземною компанією пропонується розуміти будь-яку юридичну особу, зареєстровану в іноземній державі або території, яка визнається такою, що знаходиться під контролем фізичної особи-резидента України відповідно до правил, визначених цим ПК України [59]. Тому цілком логічно, що Закон про деофшоризацію визначає контролюючою особою такої компанії «фізичну особу-резидента України, яка визнається кінцевим бенефіціарним власником (контролером) контрольованої іноземної компанії у значенні, наведеному в Законі про протидію легалізації [59]. У такий спосіб Закон про деофшоризацію у сфері регулювання діяльності контрольованої іноземної компанії пов'язує положення Плану BEPS із заходами у сфері протидії легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом.

Трансформування поняття «бенефіціарний власник» стало однією із значущих змін ПК України. Так, у п. 103.3 ст. 103 ПК України це поняття викладене в такій редакції:

«103.3 Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті,

винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором), вважається особа, що має право на отримання таких доходів та є вигодоотримувачем щодо них (фактично розпоряджається доходом)» [59].

Системний аналіз положень цієї норми та інших положень показав:

– до 2020 року для ідентифікації бенефіціарного власника у статті 103.3 ПК України була закріплена лише така ознака, як наявність права на отримання дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні [48]. Натомість сам собою План BEPS суттєво розширює ознаки бенефіціарного власника, а тому в Законі про деофшоризацію додається ще одна ознака для визначення бенефіціарного власника: він повинен бути вигодоотримувачем щодо наведених вище доходів, тобто фактично розпоряджатися ними. Така норма свідчить про розмежування юридичного та економічного змісту категорії «власність», а тому відбувається запровадження нової категорії для національного законодавства, що потребує, на наш погляд, доктринальної розробки всіх аспектів бенефіціарної власності;

– п. 103.3 ст. 103 ПК України не містив раніше (до 2020 року) переліку ознак, які висувалися законодавцем до особи, яка не може бути бенефіціарним власником. У поточній редакції ПК України всі ознаки зводяться до того, що «бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу» [48]. Але Законом про деофшоризацію було внесено зміни до ст. 103.3 ПК України, які розширюють та деталізують таку особу, додаючи низку важливих ознак: «Така особа не має достатньо повноважень користуватися та розпоряджатися таким доходом, та/або передає отриманий дохід або переважну його частку на користь іншої особи

незалежно від способу оформлення такої передачі, та зазначена особа не виконує суттєвих функцій, не використовує значні активи та не несе суттєві ризики в операції з такої передачі, та/або не має відповідних ресурсів, необхідних для фактичного виконання функцій, використання активів та управління ризиками, пов'язаних з отриманням відповідного виду доходу, які лише формально покладаються на зазначену особу у зв'язку із здійсненням операції з такої передачі» [59].

У такий спосіб Закон про деофшоризацію імплементував у національне законодавство розширене тлумачення категорій «бенефіціарний власник» та «бенефіціарна власність». При цьому таке тлумачення передбачає певну трансформацію самої концепції власності, оскільки вона дещо відрізняється від того розуміння власності, яке закріплено в положеннях ЦК України. Тобто концепція бенефіціарного власника передбачає наявність у нього повноважень з використання та розпорядження отриманих доходів. Про юридичний титул та володіння ними не йдеться. З погляду міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування така позиція є цілком слушною, але стосовно адміністрування податків, вона, на наш погляд, викликає певні занепокоєння та ризики щодо використання таких положень закону суб'єктами господарювання з метою виведення доходів в інші юрисдикції, з меншими податковими ставками, ніж в Україні. Тому на сьогодні важливим є не лише запровадження Плану BEPS, але й одночасне вдосконалення системи оподаткування, перегляд податкових ставок та загалом бази й об'єктів оподаткування.

Як уже зазначалось, План BEPS передбачає 15 кроків. Деякі з них, включаючи мінімальні стандарти, ми проаналізували вище. Водночас не менш важливими з погляду розвитку концепції бенефіціарного власника є розробка правил для оподаткування цифрового сектору економіки (крок 1)

та боротьба з наслідками гібридних податкових схем (крок 2). У контексті цього ми пропонуємо наступне:

– по-перше, категорія «бенефіціарна власність» стосується прибутку, дивідендів, роялті, отриманих у грошовому еквіваленті. Але у який спосіб регулюватимуться відносини з приводу уникнення подвійного оподаткування між різними державами, коли прибуток матиме форму віртуальної валюти? Цифрова економіка передбачає наявність нових тенденцій, таких як криптовалюти, блокчейн, діджиталізація розрахунків, витрат, пільг тощо. Це означає, що цифрова економіка переносить платіжні інструменти в мережу, але при цьому не змінює їхню купівельну спроможність, економічну цінність і здатність перетворюватися на валютні цінності. Це породжує одразу дві проблеми: моніторинг економічної діяльності, контроль за її законністю та відстеження фінансових потоків із використанням віртуальної валюти, а також проблему, пов'язану із визначенням бази та об'єкта оподаткування. Ці питання повинні порушуватися на рівні доктрини фінансового права. Крім того, наукова дискусія про вирішення дилеми правового статусу, відповідності та еквівалентності віртуальної валюти як платіжного інструменту має призвести до опрацювання нових законопроектів у цій сфері;

– по-друге, крок 2 плану BEPS може реалізуватися шляхом прийняття окремого Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо нейтралізації наслідків гібридних податкових схем», адже структура деяких вітчизняних суб'єктів ЗЕД може включати в себе організації, зареєстровані в офшорах. Унаслідок цього відбувається відтік капіталу, а такі суб'єкти уникають оподаткування отриманого прибутку. Наслідками моніторингу й аудиту таких схем має стати перелік проблемних зон у сфері адміністрування податків і зборів, а також перелік прогалин податкового законодавства, законодавства в сфері імплементації

міжнародних угод, термінологічна невизначеність тощо. Структура запропонованого Закону представлена у Додатку 1 до цього дослідження.

Сформульований нами проєкт Закону про нейтралізацію наслідків гібридних податкових схем міг би стати відповіддю на вимоги Директиви Ради ЄС № 2017/952 щодо запровадження правил з реалізації кроку 2 плану BEPS до національного законодавства. Подібні законодавчі акти вже діють у Великобританії (2015), Франції (2020), Люксембургу (2019).

Отже, сучасні заходи у сфері запровадження плану BEPS одним із своїх результатів мають продовження та розширення законодавчого закріплення концепції бенефіціарного власника у вітчизняному податковому законодавстві. Натомість розширення запровадження самого плану BEPS призводить до певних доктринальних проблем у цій сфері, вирішення яких можливе шляхом отримання синергетичного ефекту від доктринальної розробки та практичного запровадження законодавчих положень щодо визначення ознак, змісту та механізмів реалізації концепції бенефіціарної власності. Важливо розуміти, що ця концепція має суттєве значення для системи міжнародних угод, учасником яких є Україна, а тому потребує номінального закріплення в українському законодавстві.

Аналізуючи імплементацію плану BEPS в Україні, було виявлено, що цей процес суттєво вплинув на розвиток концепції бенефіціарного власника в національному законодавстві. Уряд України вживає заходів для виконання міжнародних стандартів та принципів, передбачених BEPS, зокрема, стосовно прозорості власності та уникнення подвійного оподаткування.

Суттєвою частиною імплементації стало визначення бенефіціарного власника та його ролі у контексті податкових відносин. Концепція бенефіціарного власника стала ключовим елементом податкового законодавства, що спрямований на виявлення та протидію податковим ухиленням. Імплементація плану BEPS в Україні відзначається не лише

впровадженням нових правил, а й активним залученням до міжнародного обміну інформацією та міжнародної співпраці.

Висновки до Розділу 2

У розділі досліджені формування і розвиток концепції бенефіціарного власника в угодах про уникнення подвійного оподаткування, а також формування і розвиток концепції бенефіціарного власника в ході імплементації плану BEPS в Україні. На підставі цього сформульовано такі висновки:

1. Концепція бенефіціарного власника в рамках угод про уникнення подвійного оподаткування дає змогу забезпечити стимулювальний ефект для розвитку економічних відносин та залучення іноземних інвестицій, шляхом усунення митних та податкових перешкод та уникнення подвійного оподаткування, а також допомагає запровадити ефективний моніторинг та контроль за фінансовими ресурсами та каналами їх поширення з метою недопущення відмивання доходів, отриманих злочинним шляхом, або внаслідок ухилення від оподаткування.

2. Податкове законодавство різних країн (наприклад, Великобританії) одночасно може оперувати такими поняттями як «бенефіціарний власник», «номінальний власник», «юридичний власник», а також концепціями «юридична власність» та «бенефіціарне володіння».

3. Бенефіціарна власність не пов'язана із титульною власністю, але пов'язана з усіма ознаками фактичного володіння для власних цілей суб'єкта господарювання, внаслідок чого створюється додана вартість або прибуток, який підлягає оподаткуванню.

4. Угоди про уникнення подвійного оподаткування в контексті положень національного законодавства різних країн є інструментом реалізації права особи на створення для себе таких умов господарської діяльності, здійснюваної в різних країнах, за яких податкове навантаження буде мінімальним або найбільш оптимальним, але винятково законним.

5. Концепція бенефіціарної власності суттєво відрізняється в країнах загального права та країнах романо-германської правової системи в контексті встановлення фактичного та номінального зв'язків між власністю та суб'єктом (власником), який є уповноваженим та здатним управляти та розпоряджатися нею, а також отримувати й розподіляти прибутки від такого користування та розпорядження.

6. Для оптимізації податкового планування та законного зменшення податків при провадженні господарської діяльності найбільш прогресивним інструментом є BEPS, який можна розглядати як елемент захисту національних інтересів.

7. Одним із найбільш ефективних інструментів в контексті реалізації плану BEPS в Україні стала Конвенція MLI, мета якої – унеможливлення ухилення від оподаткування та зловживання положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування.

8. Для реалізації плану BEPS також необхідно дотримуватися стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки нерезидентів, який знайшов своє втілення у Багатосторонній угоді CRS. У ході автоматичного обміну інформацією підзвітні фінансові установи мають акумулювати та передавати інформацію про рахунки фізичних та юридичних осіб (наприклад, ім'я (найменування) фізичної (юридичної) особи, адреса, країна резидентства, номер рахунку, залишок чи вартість рахунку тощо), які є резидентами держав-учасниць Багатосторонньої угоди CRS.

9. Важливим етапом розвитку українського законодавства в контексті реалізації плану BEPS стало прийняття Закону про деофшоризацію, який імплементував у національне законодавство розширене тлумачення категорій «бенефіціарний власник» та «бенефіціарна власність», яке значно розширює визначення аналогічних категорій у чинному на той час податковому, цивільному і господарському законодавстві.

10. Дослідження концепції бенефіціарного власника в угодах про уникнення подвійного оподаткування та імплементації плану BEPS в Україні вказує на необхідність поєднання світових стандартів з національними реаліями. Заходи з удосконалення системи оподаткування та визначення бенефіціарного власника є важливим етапом у створенні стійкого та конкурентоспроможного економічного середовища. Україна, взявши на себе зобов'язання з упровадження міжнародних стандартів, відкриває нові можливості для розвитку та залучення інвестицій, забезпечуючи при цьому чесні та ефективні умови оподаткування.

РОЗДІЛ III

РОЗВИТОК КОНЦЕПЦІЇ БЕНЕФІЦІАРНОГО ВЛАСНИКА В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

3.1 Проблеми правозастосовної практики у відносинах за участю органів Державної податкової служби України та бенефіціарних власників

Сучасні темпи розвитку економіки, формування міжнародних економічних та податкових відносин вимагають відповідної реакції від держав, як суб'єктів таких відносин. Внесення змін до національного законодавства, яке б відповідало принципам міжнародного оподаткування, є актуальним для держави на будь-якому етапі її розвитку.

До набуття Україною незалежності питання міжнародного оподаткування майже не піднімалось. Однак за кілька десятиліть ситуація значною мірою змінилась. Україна підписала низку міжнародних податкових угод про уникнення подвійного оподаткування (далі – Угоди), які стали регулятором міжнародних економічних та податкових відносин між державами учасницями. Така тенденція знайшла свій розвиток у підписанні договорів про обмін податковою інформацією, зокрема, інформацію про кінцевих бенефіціарних власників. Угоди стали одним із засобів зниження податкового навантаження з податку на прибуток організацій. З іншого боку, застосування положень Угод несе досить високий ризик недоотримання податків до бюджету для держави. Тобто існує необхідність у посиленні заходів щодо недопущення зловживання положеннями Угод, що є актуальним на фоні загальносвітової економічної кризи, політичних конфліктів, девальвації національної валюти тощо.

Також актуалізувалося питання інтерпретації та застосування концепції «бенефіціарного власника». Створення правового підґрунтя для концепції «бенефіціарного власника» в незалежній Україні можна умовно поділити на 4 етапи:

I етап – до прийняття ПК України у 2010 р.;

II етап – 2011 р. – березень 2014 р.;

III етап – березень 2014 р. – квітень 2020 р.;

IV етап – квітень 2020 р. – дотепер.

Розглянемо детальніше ці етапи.

Варто відзначити, що до набрання чинності ПК України термін «бенефіціарний власник» не мав широкого застосування у податковій сфері, про що свідчить відсутність визначення терміна у податковому законодавстві, а також у рішеннях українських судів. Зокрема, лише 6 судових рішень, прийнятих до березня 2010 р., містять у тексті термін «бенефіціарний власник». При цьому суди не звертались до цього терміна, не аналізували його значення, а предмет спору носив не податковий, а господарський, а інколи кримінальний характер.

Стаття 103.3 у найпершій редакції ПК містила у собі таке визначення терміна «бенефіціарний власник»: «Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку, згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо, нерезидента, отриманих із джерел в Україні, вважається особа, що має право на отримання таких доходів. При цьому бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу» [48]. Більше деталей Кодекс не наводив.

При цьому ст. 5 ПК України встановлює, що у разі, якщо Кодекс не наводить визначення терміна, то цей термін використовується у значенні, встановленому іншими законами. Так, терміни «бенефіціарний власник», «бенефіціар» знайшли своє визначення в інших галузях права. Здебільшого цей термін зустрічався у нормативно-правових актах банківської та інвестиційної сфери, у сфері використання та моніторингу міжнародної технічної допомоги, гарантування та благодійної допомоги. То ж існування концепції «бенефіціарного власника» в Україні на першому етапі свого розвитку пов'язано з угодами про уникнення подвійного оподаткування, а також із суміжними галузями права. Термін «бенефіціарний (фактичний) отримувач доходу» застосовувався для визначення особи, яка має право на пільги та переваги, передбачені міжнародними угодами. При цьому бенефіціарний (фактичний) отримувач доходу є антиподом номінальному власнику або особі, яка уповноважена діяти від імені фактичного отримувача доходу, і є агентом або посередником.

Другий етап характеризується появою значної кількості актів податкових органів, зокрема й індивідуальних податкових консультацій та відповідей на офіційні запити. Одним із таких актів є лист Державної податкової адміністрації України (назва актуальна на момент підписання листа) від 30.03.2011 р. № 3917/5/12-0216 [34]. У ньому вперше акцентовано, що при визначенні поняття бенефіціарного власника податкові органи можуть застосовувати Коментарі як ОЕСР, так і ООН додатково до МК ОЕСР. Документом для визнання особи фактичним власником доходу може бути будь-який документ, який підтверджує фактичне право особи на такий дохід. Наприклад, у разі виплати роялті фактичний власник такого доходу повинен підтвердити фактичне право (авторське право) на одержання такого доходу, засвідчене у належний спосіб і, відповідно, документально підтверджене ліцензією, патентом, офіційно оформленим торговим знаком тощо.

Водночас у цей період активно розвивається антикорупційне законодавство та законодавство про протидію легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом.

Однією з визначних подій третього етапу стало прийняття Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів» від 14.10.2014 р. [57]. Цим законом поповнювався КУпАП статтею, що передбачала відповідальність за неподання юридичною особою державному реєстратору інформації про вигодоодержувача (вигодоодержувачів) юридичної особи у вигляді штрафу від трьохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. При цьому відповідальності за подання неправдивої та/або неповної інформації закон не передбачав [21].

Цим самим законом вносяться зміни до ГК України статтею «кінцевий вигодоодержувач підприємства» [6]. Частина 2 ст. 64¹ ГК містить відсилку до Закону про легалізацію. Крім того, закон вносить зміни до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» щодо подання/зміни інформації про кінцевих вигодоодержувачів юридичної особи.

Для третього етапу важливе значення має й лист ДФС України (нині – ДПС України) за результатами аналізу рішень Вищого адміністративного суду України щодо питань застосування п. 103.3 ст. 103 ПК України в частині визначення терміна «бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник) доходу» [36]. Так, Вищий адміністративний суд України, надаючи тлумачення цього поняття, у своєму рішенні від 24.03.2014 р. № К/800/52155/13 виходить з того, що «фактичний отримувач доходу» не має трактуватися у вузькому, технічному сенсі, його значення слід визначати відповідно до мети, завдань міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, таких як уникнення від сплати

податків, з урахуванням таких основних принципів як запобігання зловживання положеннями договору.

Для визначення особи фактичним отримувачем доходу, така особа повинна володіти не тільки правом на отримання доходу, але і, як свідчить міжнародна практика застосування угод про уникнення подвійного оподаткування, бути особою, яка визначає подальшу економічну долю доходу. При визначенні фактичного отримувача доходу слід також враховувати виконувані ним функції у межах юридичної особи, та покладені на таку особу ризики від її діяльності. Це рішення стало важливим етапом у розвитку концепції бенефіціарного власника та залишається таким дотепер, адже в ньому вперше наводиться тлумачення поняття «бенефіціарний власник» та визначається його природа. До того ж дотепер при прийнятті рішень українські суди різних ланок посилаються на це рішення Вищого адміністративного суду України.

У такий спосіб основні нормативно-правові акти, а також судові рішення третього етапу приділяють значну увагу концепції бенефіціарного власника, визначаючи таку особу «вигодоодержувачем» з корпоративного погляду. При цьому основна увага зосереджена на юридичному оформленні бенефіціарів юридичних осіб, їх реєстрації, повідомленні про зміну бенефіціарних власників, інформації про структуру власності тощо.

Після появи концепції бенефіціарного власника та внесення відповідних змін до податкового законодавства України, питання інтерпретації цієї концепції набуло неабиякої актуальності, адже вона стосується не лише іноземців, які отримують дохід з джерелом його походження з України. Однією з основних причин появи цієї концепції у вітчизняному законодавстві є попередження розмивання податкової бази та уникнення зловживання положеннями Угод. Тобто концепція бенефіціарного власника дозволяє податковим органам виявляти випадки ухилення від сплати податків навіть у разі, коли з юридичного боку все

оформлено коректно, але бізнес-структура компанії дозволила її власникові отримати податкові переваги.

Тому концепція бенефіціарного власника є актуальною передусім для податкових резидентів України, які володіють компаніями (групами компаній) прямо або із залученням агентів, номінальних власників тощо.

Українське податкове законодавство виявилось невідповідним до появи нової категорії, що зумовило неоднозначне трактування терміна «бенефіціарний власник» та сприяло продовженню зловживання положеннями законодавства. При проведенні контрольних наглядних заходів представники податкових органів особливу увагу приділяли аналізу доцільності застосування учасниками податкових відносин переваг, передбачених Угодами, зокрема й тих, що стосуються бенефіціарних власників доходу. У разі, якщо в процесі проведення перевірки було встановлено, що положення Угоди було застосовано неправомірно і отримувач доходу (іноземна юридична/фізична особа) не є його бенефіціарним власником і, відповідно, податок на прибуток не був перерахований до бюджету, податкові органи приймали рішення про дотримання податку на прибуток, а також сплату штрафних санкцій.

Детальне обґрунтування концепції з'являється тільки через десять років – у чинному фінансовому та податковому законодавстві (2022–2024 рр.). З метою уникнення неоднозначного трактування концепції, платники податків зверталися за роз'ясненнями до податкових органів. І згодом такі роз'яснення стали важливим джерелом інформації для відповіді на низку запитань:

- хто може вважатися бенефіціарним власником доходу?
- за якими критеріями можна визначити бенефіціарного власника?
- У який спосіб та які документи підтверджують статус бенефіціарного власника?

– які наслідки може мати не розкриття інформації про бенефіціарного власника?

На ці та інші запитання дають відповіді наступні акти податкової. Першим актом податкової служби, який містив найбільш повний аналіз поняття «бенефіціарний власник» із посиланням на положення чинного на той час законодавства (зокрема, ст. 103.3 ПК України) і судової практики, є Лист Державної фіскальної служби (нині – податкової) від 10.06.2016 р. № 12995/6/99-99-15-02-02-15. Окрім бенефіціарного, у цьому листі чітко виокремлюється особа номінального власника – проміжної ланки у правовідносинах. Вказано, що передбачені міжнародними договорами пільги зі сплати податку не можуть бути застосовані у разі, коли нерезидент діє як проміжна ланка в інтересах іншої особи, яка фактично отримує вигоду від доходу. Зокрема, не можуть бути застосовані пільгові ставки податку у разі, коли дохід (у рамках угоди або серії угод) з джерелом його походження з України виплачується у такий спосіб, що нерезидент (проміжна ланка, яка має вузькі, обмежені повноваження у відношенні доходу), який претендує на отримання пільгової ставки податку з доходів у вигляді роялті, дивідендів, процентів, виплачує весь дохід (його більшу частину) іншому нерезиденту, який би не міг застосувати пільгову ставку у разі, коли б такий дохід виплачувався останньому. Уже через рік у Листі ДФС від 13.03.2017 р. № 5060/6/99-99-15-02-02-18 податкова служба дещо деталізує, які саме можуть бути документи, що підтверджують право на дохід, а саме: ліцензія, патент, офіційно оформлений торговий знак щодо. При цьому, у Листі ДФС від 25.05.2017 р. № 362/6/99-99-15-02-02-15/ПК акцентовано, що статут суб'єкта господарювання не може визначати бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу для застосування зниженої ставки податку. Причиною цього є той факт, що статут містить відомості про найменування, предмет, мету діяльності юридичної особи, розмір і порядок утворення статутного капіталу тощо, і

затверджується засновником юридичної особи або його представником. Звичайно, у статуті може міститися інформація, хто є бенефіціарним власником цієї юридичної особи. Однак кожна операція, що здійснюється юридичною особою, унікальна і повинна розглядатися окремо з погляду оподаткування. Так, на нашу думку, підтвердженням статусу бенефіціарного власника доходу або його частини, є вихідні документи, у яких містяться відомості про особу, яка фактично отримує вигоду від отриманого доходу і визначає його подальшу економічну долю (наприклад, договори, ліцензії або патенти).

Проаналізувавши положення чинного законодавства, можна зробити висновок, що бенефіціарний власник у корпоративному сенсі характеризується низкою ознак, серед яких найбільш особливими є:

- участь у розподілі прибутку (економічних результатів діяльності) компанії;

- вплив на прийняття управлінських рішень (через номінальних керівників або напряму).

Виявлення бенефіціарних власників відбувається шляхом аналізу та дослідження корпоративної структури юридичної особи, визначення відсоткового співвідношення власності. Ця інформація міститься у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. Строки та порядок подання інформації про кінцевого бенефіціарного власника для формування єдиної практики застосування положень Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» передбачені Законом про протидію легалізації, а також Законом щодо вдосконалення регулювання кінцевої бенефіціарної власності. Останній скасовує вимогу щодо щорічного подання державному реєстратору відомостей про кінцевого бенефіціарного власника і структуру власності. Однак юридичні особи повинні підтримувати відомості про кінцевого

бенефіціара та структуру власності в актуальному стані. У разі зміни кінцевого бенефіціарного власника, юридичні особи зобов'язані подати державному реєстратору документи, що підтверджують такі зміни, протягом 30 робочих днів з моменту їх виникнення. У разі порушення обов'язку та порядку розкриття інформації про кінцевого бенефіціарного власника, накладається штраф у розмірі від 17 до 340 тис. грн на юридичну особу, зокрема, за:

– внесення до документів, що подаються для державної реєстрації, завідомо неправдивих відомостей про кінцевих бенефіціарів або про їх відсутність;

– неподання або несвоєчасне подання інформації про кінцевих бенефіціарів або про їх відсутність.

Проте у зв'язку з військовою агресією російської федерації проти України 3 березня 2022 року Верховна Рада прийняла Закон про захист суб'єктів подання звітності, нормами якого встановлено, що у період дії воєнного стану або стану війни, а також протягом трьох місяців після його завершення до фізичних осіб, фізичних осіб-підприємців, юридичних осіб не застосовується адміністративна та/або кримінальна відповідальність за неподання чи несвоєчасне подання звітності.

Міністерство юстиції України затвердило форму відомостей про бенефіціарного власника у грудні 2023 р., коли вступили в дію накази Міністерства юстиції України від 27.09.2023 р. № 3445/5 «Про внесення змін до наказу Міністерства юстиції України від 12 липня 2023 року № 2542/5», а також видано спільний наказ Міністерства юстиції України та Міністерства фінансів України від 28.09.2023 р. № 3463/5/523 «Про внесення змін до наказу Міністерства юстиції України, Міністерства фінансів України від 10 липня 2023 року № 2513/5/378».

Зазначеними наказами 1 грудня 2023 року вступає в силу Порядок повідомлення держателя Єдиного державного реєстру юридичних осіб,

фізичних осіб-підприємців та громадських формувань про виявлення розбіжностей між отриманими суб'єктом первинного фінансового моніторингу в результаті здійснення належної перевірки та розміщеними в ЄДР відомостями про кінцевих бенефіціарних власників та/або структуру власності юридичної особи й Порядку передачі держателем ЄДР інформації про розбіжності між відомостями про кінцевих бенефіціарних власників та/або структуру власності юридичної особи, отриманими суб'єктом первинного фінансового моніторингу в результаті здійснення належної перевірки юридичної особи, та відповідними відомостями, розміщеними в зазначеному реєстрі, та про суб'єкта первинного фінансового моніторингу, яким виявлено такі розбіжності, до спеціально уповноваженого органу.

Листи та індивідуальні консультації податкових органів – це найпоширеніший спосіб взаємодії податкової з платниками податків. І, незважаючи на те, що більшість з них схожі та дублюють положення законодавства або один одного, з погляду існування концепції бенефіціарного власника, можна виокремити наступні підходи податкових органів до її розуміння.

Досить часто у листах податкова оперує поняттям «бенефіціарний отримувач (фактичний власник)» доходу, а не «бенефіціарний власник». При цьому, в інших листах можна зустріти поняття «фактичний отримувач» доходу, визначаючи, що такою є особа, яка має право на отримання доходу або особа, яка визначає подальшу економічну долю доходу. Водночас поняття «фактичний отримувач» не повинно тлумачитися у вузькому технічному сенсі, його значення слід визначати на підставі мети та завдань міжнародного договору, таких як «уникнення від сплати податків», і з урахуванням таких основних принципів як «запобігання зловживанням положенням договору».

В інших актах податкової зустрічається поняття «безпосередній вигодоотримувач», що ототожнюється з поняттями «фактичний отримувач

доходу» та «бенефіціарний власник». Безпосереднім вигодоодержувачем визнається особа, яка отримує вигоду від доходу та визначає його подальшу економічну долю. Податкові органи акцентують, що при визначенні фактичного отримувача доходу, слід також враховувати виконувани цією особою функції.

Отже, проаналізувавши листи та індивідуальні консультації податкових органів України, можна дійти висновку про відсутність єдиного підходу у використанні термінів. Зокрема, у листах зустрічаються такі поняття як «вигодонабувач», «бенефіціарний власник», «фактичний отримувач», «бенефіціарний отримувач», «фактичний власник», «бенефіціар». При цьому різні варіанти цього терміна можуть зустрічатися в одному документі. Натомість тлумачення цих термінів у листах податкової служби є схожими, а іноді навіть дублюють одне одного.

Безперечно, кожне з понять: «набувач», «власник» та «отримувач» несуть у собі різний сенс та правові наслідки. Українське законодавство не містить визначення поняття «набувач», але ЦК України [96] оперує поняттям «добросовісний набувач», яким є набувач, який не знав і не міг знати, що він придбав майно в особи, яка не мала права це майно відчужувати. Визначення терміна «власник» міститься у багатьох українських нормативно-правових актах. Систематизувавши їх, можна дійти висновку, що власник – це юридична або фізична особа (резидент і нерезидент), які відповідно до закону набули права власності на певні об'єкти, тобто мають права володіти, користуватися та розпоряджатися своїм майном на власний розсуд та вчиняти щодо свого майна будь-які дії, які не суперечать закону, не завдаючи при цьому шкоди правам, свободам інших осіб, інтересам суспільства, та додержуючись моральних засад суспільства.

«Отримувач» у розумінні Закону України «Про платіжні послуги» від 30.06.2021 р. є «особою, на рахунок якої зараховується сума платіжної

операції або яка отримує суму платіжної операції у готівковій формі». При цьому «неналежним отримувачем є особа, на рахунок якої без законних підстав зарахована сума платіжної операції або яка отримала суму платіжної операції у готівковій формі» [66].

Отже, «набувач» та «власник» за своєю етимологічною природою є досить близькими поняттями та можуть використовуватися як синоніми, адже в обох випадках особа набуває щось (наприклад, право власності та об'єкт). Натомість «отримувач» не завжди є власником того чи іншого об'єкта, адже, отримавши його, така особа може не набути права власності на цей об'єкт, маючи зобов'язання передати його реальному власникові.

З огляду на зазначене вище, необхідно визначити єдиний підхід до застосування терміна, який би найбільш точно відображав його правову природу. Наприклад, можна використовувати термін, яким оперує ПК України або Закон України про запобігання легалізації.

На нашу думку, ці терміни найбільш точно відображають сутність концепції «бенефіціарного власника» та є простішими для розуміння платниками податків.

Наступним, на що необхідно звернути увагу при використанні термінології в актах законодавства, листах податкової і, як наслідок, у правозастосовній практиці, це питання відмінності понять «бенефіціарний власник» та «кінцевий бенефіціарний власник». Аналіз актів вітчизняного законодавства, а також міжнародно-правових документів (наприклад, угод про уникнення подвійного оподаткування), який здійснено у попередніх розділах цієї роботи, свідчить, що бенефіціарним власником може бути як фізична, так і юридична особа, тоді як кінцевим бенефіціарним власником завжди є фізична особа. Отже, ці два поняття не можна ототожнювати. Зазвичай у нормативних актах зустрічається поняття «бенефіціарний власник». Але цілком зрозуміло, що для цілей антиофшорного

законодавства та законодавства про протидію легалізації, йдеться саме про кінцевого бенефіціарного власника.

Ще одним невирішеним питанням залишається те, як податкові органи визначають, чи є особа бенефіціарним власником і, якщо так, які критерії до її визначення застосовуються.

У пункті 15 статті 1 Закону про запобігання легалізації [61] визначено, що даними, які надають можливість встановити кінцевого бенефіціарного власника, є:

- прізвище, ім'я та (за наявності) по батькові;
- країна громадянства та постійного місця проживання;
- дата народження;
- характер та міра (рівень, ступінь, частка) бенефіціарного володіння (вигоди, інтересу, впливу).

Ці критерії відповідають вимогам FATF, що закріплено у Положенні «Прозорість та бенефіціарна власність», рекомендації № 24 та 25-2 [44].

Поняття «бенефіціарний власник» за версією FATF застосовується передусім до фізичних осіб, які є фактичними власниками та користуються перевагами володіння капіталом чи активами юридичної особи, а також до тих, хто фактично здійснює оперативне управління капіталом чи активами (незалежно від того, чи обіймає ця особа яку-небудь формальну посаду в структурі юридичної особи), а не до тих, хто юридично володіє таким правом. Якщо одна юридична особа знаходиться в юридичній власності іншої юридичної особи, бенефіціарним власником є фізична особа, яка володіє другою юридичною особою чи компанією-холдингом через ланцюг осіб, які володіють та здійснюють фактичний контроль над першою юридичною особою.

Крім того, за версією FATF бенефіціарним власником також є фізичні особи, від імені яких укладаються угоди навіть у тих випадках, коли ця особа не має фактичного або юридичного права власності, а також не

здійснює фактичного контролю над діяльністю юридичної особи. Цей компонент визначення бенефіціарного власника, що сформульовано FATF, відноситься до фізичних осіб, які є основними дієвими особами в угоді, навіть якщо вона була проведена із застосуванням складної схеми, щоб уникнути виникнення права власності зі сторони клієнта при одночасному збереженні всіх переваг, які є результатом укладення цієї угоди. Іншою сферою, в якій FATF дає визначення бенефіціарному власнику, є страхування. Так, у контексті страхування життя чи страхового полісу, пов'язаного з інвестуванням, бенефіціаром є фізична або юридична особа, або юридичне утворення, або категорія осіб, яким буде виплачено дохід у разі настання страхового випадку, що покривається полісом.

Рекомендації FATF є важливими при організації роботи державних органів щодо протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом. На європейському рівні така діяльність контролюється Комітетом експертів Ради Європи із взаємної оцінки заходів протидії відмиванню грошей та фінансування тероризму МАНІВАЛ [22].

Експерти МАНІВАЛ визначають критерії оцінки ефективності реалізації Рекомендацій FATF, які знаходять закріплення у національному законодавстві країн-учасниць [152]. Україна, як держава-член МАНІВАЛ, також має право пропонувати внесення змін у чинні процеси протидії відмиванню коштів/фінансуванню тероризму, що сприяє їх удосконаленню та забезпечує прозорість і чистоту фінансових систем [5].

Варто відзначити, що в Україні затверджено Розпорядження Кабінету Міністрів України від 12 травня 2021 р. № 435-р «Про затвердження Основних напрямів розвитку системи запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення в Україні на період до 2023 року та плану заходів щодо їх реалізації» (далі – Основні напрями) [59], відповідно до якого система запобігання та протидії

легалізації (відмиванню) доходів визнана пріоритетним напрямом розвитку та обов'язковим елементом економічної безпеки сучасної держави. Документ передбачає перелік актуальних ризиків і загроз у сфері запобігання та протидії легалізації доходів, зокрема й у процесі реалізації Основних напрямів. З-поміж них – недостатність фінансових ресурсів, низька ефективність державного управління, недостатнє нормативно-правове забезпечення. Крім того, Основні напрями досить детально розглядають ключові напрями державної політики, а також визначають покроковий план заходів реалізації поставлених завдань у згаданій сфері.

Більшість листів податкової не містять у собі точного переліку документів або відповідної інформації, які необхідно пред'явити для підтвердження статусу кінцевого бенефіціарного власника податковій. Водночас законодавство (ч. 8 ст. 11 Закону про протидію легалізації [62]) визначає перелік документів, які витребує суб'єкт первинного фінансового моніторингу для встановлення кінцевого бенефіціарного власника, а саме:

- структура власності клієнта;
- *щодо трасту або іншого подібного правового утворення* відомості про засновників, довірчих власників, захисників, вигодоодержувачів (вигодонабувачів) або групу вигодоодержувачів (вигодонабувачів), а також про інших фізичних осіб, які здійснюють вирішальний вплив на діяльність трасту або іншого подібного правового утворення.

Окрім того, Законом про протидію легалізації визначено перелік документів / інформації, яку встановлюють суб'єкти первинного фінансового моніторингу під час ідентифікації та верифікації резидентів/нерезидентів. Ми вважаємо, що деякі зі встановлених документів також можуть використовуватися при визначенні особи / осіб кінцевих бенефіціарних власників, а саме:

- реквізити банку, в якому відкрито рахунок юридичної особи і номер поточного рахунку;
- відомості про осіб, які мають право розпоряджатися рахунками та/або майном юридичної особи;
- документи, що підтверджують мету і цілі діяльності юридичної особи, об'єкти управління, що належать юридичній особі;
- копія документа або витяг про утворення (заснування) юридичної особи тощо (ч. 9–10 ст. 11 Закону про протидію легалізації).

Інформація щодо визначення кінцевого бенефіціарного власника може бути отримана у межах міжнародного обміну податковою інформацією, що полягає у здійсненні заходів, спрямованих на надання інформації відповідно до запитів компетентних органів іноземних держав згідно з укладеними міжнародними договорами, та базується на принципі взаємності. Обмін податковою інформацією відбувається за наявності відповідних міжнародних договорів, учасником яких є Україна та якими передбачається обмін податковою інформацією. Відповідно до положень чинних міжнародних договорів компетентні органи обмінюються інформацією, яка необхідна для виконання положень міжнародного договору або національних законодавств договірних держав, стосовно податків, на які поширюється міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування.

Відповідно до п. 19¹.1.32 ст. 19¹ ПК України [48] контролюючі органи організують взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України, здійснюють міжнародне співробітництво у податковій сфері. 17.06.2022 р. набув чинності Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» (далі – Порядок), відповідно до якого ініціатором спеціального запиту виступає територіальний орган ДПС. Крім

того, Порядком передбачені випадки, в яких готується та надсилається спеціальний запит, його структура, процедура підготовки, порядок надання відповіді на запити, які надійшли з-за кордону, тощо.

Н. М. Руцишин та Н. В. Галько зазначають, що інтегрування принципу міжнародного обміну інформацією в Україні зумовлено насамперед тим, що в сучасних умовах лібералізації та глобалізації ринків фіскальна служба повинна мати можливість отримувати оперативну інформацію щодо руху капіталу та операцій резидентів в іноземних юрисдикціях. Адже запобігання та припинення податкових правопорушень, а також наповнення прибуткової частини бюджету держави є вкрай проблематичним без такого інструменту, як міжнародний обмін інформацією [77].

1 липня 2009 року набрала чинності Конвенція про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах, яку ратифіковано Законом України від 17 грудня 2008 р. № 677-VI, яка зауважує, що держави-члени Ради Європи та країни-члени Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), які підписали цю Конвенцію, надають одна одній адміністративну допомогу в обміні податковою інформацією. При цьому у Конвенції є окремий розділ «Обмін інформацією» (розділ I глави III), відповідно до пункту 1 статті 4 якого сторони здійснюють обмін будь-якою інформацією, яка може бути доречною для виконання чи застосування внутрішнього законодавства, яке стосується податків, передбачених цією Конвенцією [24].

Крім того, у рамках обміну податковою інформацією варто відзначити й Угоду між Урядом України та Урядом США для поліпшення виконання податкових правил і застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (далі – FATCA), яка була прийнята 07.02.2017 р. [83], ратифікована Законом України від 29.10.2019 р. № 229-IX та набрала чинності 18.11.2019 року [67].

FATCA – це закон США про податкову звітність із закордонних рахунків, який було прийнято для боротьби з ухиленням від сплати податків резидентами США. Тепер українські банки повинні ідентифікувати рахунки, контрольовані американськими платниками податків (фізичними і юридичними особами), і передавати інформацію про ці рахунки та їхніх власників до податкової служби США. Тому для банківських клієнтів стало звичайною справою заповнювати опитувальники, в яких потрібно зазначити наявність або відсутність бенефіціарів-резидентів США, а до договорів банки включають положення про згоду клієнта на розкриття інформації за рахунком для виконання вимог FATCA.

Окрім листів та індивідуальних податкових консультацій, позицію податкових органів щодо визначення бенефіціарного власника можна також прослідкувати у судових рішеннях. Заслуговує на увагу аналіз податкової позиції у динаміці з появи концепції в українському податковому законодавстві і до сьогодні.

Однією з найбільш ґрунтовно досліджених з боку податкових органів є судова справа за позовом Державного підприємства «Придніпровська залізниця» до Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників у м. Дніпропетровську Міжрегіонального головного управління Міндоходів, яка дійшла до Верховного Суду України [93]. У межах цього провадження представники українських податкових органів направили запит до податкових органів Великобританії стосовно взаємовідносин Державної адміністрації залізничного транспорту України з Британською компанією «Shortline PLC», зі змісту яких вбачається, що фірма «Shortline PLC» не є фактичним власником відсотків, сплачених за договором позики.

З-поміж документів, які б підтверджували статус бенефіціарного власника, представники податкової звертають увагу на стратегічний звіт, звіт директорів компанії та фінансову звітність за відповідний період,

свідоцтво про статус резидента, договір позики, рахунки. Проаналізувавши ці документи, податкові органи приходять до висновку, що компанія «Shortline PLC» є юридичною особою спеціального призначення, що була заснована для випуску облігацій з фіксованою відсотковою ставкою, а отже, не може бути бенефіціарним власником відсотків, виплачених за договором позики. Крім того, на підтвердження цього податкова наводить докази, що активи «Shortline PLC» фінансуються винятково за рахунок видачі облігацій, відсотків за кредитами, виданими позичальникам, і відсотків, які стягуються з облігацій. Ці фактори, на думку податкової, слугують додатковими аргументами, що компанія «Shortline PLC» не є бенефіціарним власником відсотків за договором позики, а тому застосування договірних переваг у цьому випадку є неможливим.

Аналіз судової практики свідчить, що українські суди дедалі більше відходять від формального підходу. Якщо раніше для підтвердження бенефіціарного статусу було достатньо наявності сертифіката резидента іноземної держави, то тепер дедалі більше аналізують, чи була особа фактичним отримувачем такого доходу [2].

Найбільш показовою залишається справа ПАТ КБ «ПриватБанк». В ухвалі Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 16.03.2017 р. справа № 804/3765/16 [94] зазначається, що судом було прийнято аргументи податкового органу про те, що позивач не є бенефіціарним отримувачем доходу, а лише виконує функцію номінального утримувача, посередника такого доходу, оскільки компанія здійснювала транзит процентних доходів, отриманих за кредитами ПАТ КБ «ПриватБанк», на користь бенефіціарних власників облігацій, випущених цією компанією. Суд не прийняв сертифікат податкового резидентства як доказ про підтвердження статусу бенефіціарного власника, оскільки цей документ не підтверджує і не спростовує інформацію про власника доходів.

Варто відзначити, що на відміну від справи ПАТ КБ «ПриватБанк», в якій суд прийняв сторону податкових органів, у справі ПАТ «Філіп Морріс Україна» було ухвалене рішення на користь платника податків.

У тексті ухвали Харківського апеляційного адміністративного суду від 11 березня 2014 р. справа № 820/9359/13-а [95] зазначалося, що між компанією «Philip Morris Global Brands Sarl» (далі – ФМ «Брендз») (Швейцарія) і «Philip Morris Global Brands Inc» (далі – ФМГБ) (США) укладено угоду про інтелектуальну власність. Відповідно до укладеної угоди ФМГБ має виняткове право на будь-які роялті, що можуть бути виплачені будь-яким одержувачем права згідно з будь-яким договором про передачу прав. Між українським ПАТ і американською компанією ФМГБ укладено договір про використання об'єкта права інтелектуальної власності, а саме низки торгових марок. Умови договору прописані у такий спосіб, що не містять положень про агентські, посередницькі функції компанії ФМГБ, що свідчить про виникнення у цієї компанії фактичних майнових прав власника на такі торгові знаки.

Суд, вивчивши матеріали справи, прийшов до висновку, що ліцензіар є бенефіціаром, оскільки згідно з ліцензійною угодою він гарантує, що є законним власником усіх прав, наданих ліцензіату за договором, і такі права вільні від зобов'язань перед третіми особами. А тому ПАТ правомірно застосувало ставку в 10 % під час оподаткування сплаченого роялті.

Отже, на підставі аналізу чинного законодавства, наукових позицій з цієї проблематики, а також листів, індивідуальних податкових консультацій та інших актів податкових органів, позиції представників податкових органів у судових справах дають підстави стверджувати, що основною проблемою, яка виникає у правозастосовній практиці, є відсутність чітких критеріїв визначення поняття «бенефіціарний власник».

З огляду на це, доречним є закріплення на законодавчому рівні необхідної або ж достатньої кількості ознак, притаманних особі бенефіціарного власника.

А тому на підставі аналізу п. 103.3 ст. 103 ПК України вбачається, що бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник) доходів повинен відповідати таким кваліфікуючим ознакам як: одержувач доходів має право на отримання відповідних доходів; особа являється вигодоотримувачем щодо таких доходів; функціональне призначення особи-нерезидента не повинно зводитися винятково до посередницьких функцій.

У протилежному разі, при застосуванні положень національного законодавства, а також міжнародних договорів у частині зниження ставки податку або звільнення від оподаткування можуть бути використані оціночні поняття. Адже оціночних категорій у сфері оподаткування повинно бути якомога менше, а їх застосування має бути прийнятне лише за відсутності інших варіантів, тобто в найбільш необхідних ситуаціях.

Правозастосовна практика у контексті використання концепції бенефіціарного власника виявляється досить складною та часто зумовлена недостатньою чіткістю та узгодженістю нормативно-правового базису. Однією з ключових проблем є недостатня прозорість та доступність інформації про бенефіціарних власників. Не завжди можливо отримати достовірну та повну інформацію про власників компаній, особливо у разі використання різноманітних юридичних конструкцій та офшорних схем. Крім того, спостерігається значний рівень неоднаковості в трактуванні та застосуванні нормативно-правових актів органами ДПС. Це може призводити до суб'єктивного визначення обставин, що створює передумови для виникнення конфліктів та непорозумінь.

Інша проблема полягає у відсутності чіткого механізму взаємодії між органами ДПС та іншими контролюючими органами в процесі встановлення інформації про бенефіціарних власників. Нестабільність та

відсутність єдиної методології може призводити до порушення принципу єдиного вікна подання документів.

Крім того, важливо розглядати можливість упровадження технологічних рішень для підвищення прозорості та доступності інформації про бенефіціарних власників. Використання цифрових технологій може значно полегшити обмін інформацією між різними органами, зменшити ризик помилок та сприяти ефективній взаємодії.

Загалом необхідно уніфікувати підходи до використання законодавчих положень про бенефіціарного власника, а також удосконалити податкове законодавство для створення прозорого, справедливого та ефективного середовища для бенефіціарних власників в Україні.

3.2 Аналіз української судової практики із застосування концепції бенефіціарного власника

Право людини на захист існує на перетині різних галузей права та законодавства та може розглядатись як основоположне поруч із правом людини на життя, особисту свободу і недоторканність, людську гідність тощо.

У ст. 67 та ст. 92 Конституції України встановлюється обов'язок кожного сплачувати податки у порядку, встановленому законами України [23]. У такий спосіб сплата податків є першочерговим обов'язком, який гарантується правом платника податків на захист своїх майнових інтересів у податкових правовідносинах. Ці гарантії полягають у законодавчому закріпленні механізмів оскарження платником податків рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів.

Дати відповіді на запитання, що виникають у процесі захисту платниками податків своїх прав, дослідити ефективність тієї чи іншої

процедури можливо лише у разі комплексного підходу до аналізу певних правовідносин. Тому при дослідженні судової практики із застосування концепції бенефіціарного власника необхідно дослідити правовідносини, які є відправною точкою для її виникнення, існування та розвитку. Тому, аналізуючи питання судової практики в окремих сферах (зокрема, при застосуванні концепції бенефіціарного власника), не можна уникнути дослідження основних механізмів та гарантій оскарження рішень контролюючих органів, а також особливостей судового захисту прав учасників податкових правовідносин.

Традиційно виділяють два механізми оскарження рішень контролюючих органів: адміністративний (або апеляційний) та судовий.

Основним завданням адміністративного та судового механізмів оскарження рішень контролюючих органів у сфері оподаткування є забезпечення захисту прав платників податків, які можуть порушуватись унаслідок прийняття рішень, дій (бездіяльності) контролюючих органів.

Адміністративний (або досудовий) порядок вирішення спорів дозволяє заявити заперечення на акт перевірки, висловити незгоду, оскаржити рішення про притягнення до відповідальності, оскаржити дії або бездіяльність представників податкових органів.

Гарантіями розгляду оскаржуваного рішення контролюючого органу у сфері оподаткування є основоположні принципи податкового законодавства, що містяться у ст. 4 ПК України [45]. Одним із таких принципів є презумпція правомірності рішень платника податку, закріплена у пп. 4.1.4 п. 4.1 статті 4 ПК України. Цей принцип полягає у тому, що у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість

прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків.

У листі Державної служби України з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва (нині – Державна регуляторна служба України) від 11.09.2013 р. № 8322/0/20-13 [35] зазначається, що презумпція є не достовірним фактом, а фактом, що припускається з великою ймовірністю і застосовується в юридичній практиці як засіб, що полегшує досягнення істини у вирішенні юридичної справи. Тому, як вказано у листі, якщо розглядати презумпцію правомірності у контексті податкового законодавства та практики його застосування, то можна зробити висновок, що у разі відсутності норми податкового законодавства або у разі колізії між ними, що дає право неоднозначного тлумачення положень податкового законодавства, рішення податкового органу або суду має бути прийняте на користь платника податків.

У юридичній літературі неодноразово зазначалося, що вирішення податкових спорів у судах є найефективнішою формою захисту прав платників податків. Крім того, у рішенні Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням ТОВ «Торговий Дім «Кампус Коттон клуб» щодо офіційного тлумачення положення частини 2 статті 124 Конституції України (про досудове врегулювання спорів) від 09.07.2002 р. № 15-рп/2002 [71] зазначається, що можливість судового захисту не може бути поставлена законом, іншим нормативно-правовим актам у залежність від використання суб'єктом правовідносин інших засобів правового захисту, зокрема й досудового врегулювання спору. Можливість використання суб'єктами правовідносин досудового врегулювання спорів може бути додатковим засобом правового захисту, який держава надає учасникам правовідносин, що не суперечить принципу здійснення правосуддя винятково судом. З огляду на необхідність підвищення рівня правового захисту, держава може стимулювати вирішення правових спорів

у межах досудових процедур, однак їх використання є правом, а не обов'язком особи, яка потребує такого захисту. Крім того, положення ч. 2 ст. 124 Конституції України [24] щодо поширення юрисдикції судів на всі правовідносини, що виникають у державі, в аспекті конституційного звернення необхідно розуміти так, що право особи на звернення до суду за вирішенням спору не може бути обмежене законом або іншими нормативно-правовими актами. Установлення законом або договором досудового врегулювання спору за волевиявленням суб'єктів правовідносин не є обмеженням юрисдикції судів і права на судовий захист.

Судовий захист прав платників податків здійснюється у формі адміністративного судочинства. Загалом інтерес до аналізу процесуальних податкових правовідносин виникав у представників різних галузей права, як-то фінансового та адміністративного. Така тенденція зумовлена тісним взаємозв'язком між фінансовим та іншими галузями публічного права.

Податково-процесуальні правовідносини є основною формою реалізації податково-процесуальних норм. Ці відносини є різновидом податкових правовідносин і виникають тоді, коли є потреба у реалізації певної матеріально-правової норми, забезпеченні публічного інтересу держави щодо акумулювання податків, зборів, обов'язкових платежів і здійснення її контрольних функцій при наповненні бюджету, захисті прав і законних інтересів платників податків.

І. Є. Криницький під податково-процесуальними правовідносинами розуміє регульовані процесуальними нормами податкового права суспільні відносини (зазвичай неюрисдикційного характеру), які виникають у галузі оподаткування через реалізацію приписів матеріальних і процесуальних податкових правових норм [26, с. 234]. Н. В. Махиніч під податково-процесуальними правовідносинами розуміє складний, динамічний, інтелектуально-вольовий вид суспільних відносин, урегульований процесуальними нормами податкового права, що виникають і розвиваються

у зв'язку з потребою у реалізації податкових матеріально- та процесуально-правових норм [40, с. 87].

Проаналізувавши наукові доробки вітчизняних учених, можна умовно поділити розвиток науки у дослідженні податкового судочинства на два етапи: до та після прийняття ПК України. На думку фахівців, після прийняття Кодексу кількість податкових спорів, що розглядаються судами, різко збільшилась. З-поміж основних факторів, які вплинули на цю ситуацію, можна виділити такі: часті відмови у прийнятті податкової звітності від платників податків; збільшення кількості неправомірних податкових повідомлень-рішень унаслідок проведених перевірок платників податків тощо. Оскарження таких рішень в адміністративному порядку виявилось неефективним, що призвело до необхідності відстоювання інтересів платників податків у суді.

Окремі науковці вважають, що дієвим способом ефективного вирішення податкових спорів може бути створення спеціалізованих податкових судів. На цьому акцентує, зокрема, Я. В. Греца, який зазначає, що у такий спосіб міг би забезпечуватися належний фаховий рівень розгляду податкових спорів. Альтернативою для початку може слугувати створення окремих судових палат з розгляду податкових спорів у складі адміністративних судів [7].

Увагу привертає і твердження С. Г. Зицик, який пропонує у ПК України виділити окремий розділ та присвятити його врегулюванню податково-процесуальних відносин з метою формування підгалузі податкового права [13].

Протилежну позицію займає Є. А. Усенко, яка у своїй роботі підкреслює, що підстав для існування податкового процесу як окремого галузевого процесу, поки немає, оскільки відсутні для цього необхідні передумови: немає податково-процесуального кодексу та спеціалізованих податкових судів [84].

З цього приводу О. А. Журавський акцентує на можливості виникнення певних проблем під час створення податкових судів, таких як: відсутність податкового процесуального законодавства; необхідність виділення з бюджету значних коштів; суттєві кадрові проблеми, які буде складно вирішити швидко (для підготовки компетентних спеціалістів потрібен значний час). Також, на думку вченого, за умови створення податкових судів, є ймовірність виникнення питань щодо створення аналогічних судів із окремих сфер правовідносин, наприклад, спеціалізованих «екологічних», «пенсійних», «митних», «виборчих» та інших судів [10].

Іншою, досить вагомою проблемою, яка прямо стосується тематики нашого дослідження, є питання щодо покращення міжнародного співробітництва у сфері оподаткування. Так, на підставі аналізу іноземного досвіду з цієї проблематики І. А. Гридчук відзначає, що зазвичай, процеси реформування систем оподаткування орієнтовані на розширення бази оподаткування на основі підвищення ефективності національної економіки, розвитку середнього і малого бізнесу, формування сприятливих умов для залучення іноземних інвестицій, скорочення частки тіньового сектору економіки [8]. А це може бути досягнуто за допомогою уніфікації термінів і понять податкового законодавства; оподаткування доходів і капіталу нерезидентів; усунення подвійного оподаткування бізнесу – діяльності українських резидентів за межами України; розвиток процесів обміну податковою інформацією та співробітництво між податковими органами різних країн. У такий спосіб для прийняття обґрунтованого судового рішення з податкових питань необхідно врегулювати важливі аспекти податкового законодавства.

Поява положення про бенефіціарного власника доходу в ПК України дала змогу контролюючим органам використати його можливості в протидії неналежній поведінці платників податків у відносинах з іноземним

елементом. Водночас зворотній зв'язок платників податків у формі незгоди із тлумаченнями цього положення контролюючими органами став причиною стрімкого розвитку судової практики у цьому напрямі. Як наслідок – з 2011 р. у практиці вітчизняних судів поступово формується власний підхід до тлумачення положень про бенефіціарного власника, який не завжди узгоджувався з положенням МПК ОЕСР і коментарів до неї.

За пошуком в Єдиному державному реєстрі судових рішень у лютому 2024 року за словосполученням «бенефіціарний власник» з'являється понад 21 тис. рішень, із них понад 1 000 рішень прийняті касаційною інстанцією. У 2023, наприклад, суд касаційної інстанції прийняв 255 рішень, у 2022 – 170, у 2021 – 214 і т. д.

Варто відзначити, що одним із перших проваджень на розгляді у Вищому адміністративному суді України стала справа про виплату роялті за ліцензійним договором на використання торговельних марок «SEMKI» [89]. Зокрема, суд першої інстанції вирішив спір на користь платників податку, зазначивши наступне: документом, який підтверджує відповідність отримувача доходу-нерезидента критеріям бенефіціарного власника, є договір щодо розпорядження майновими права інтелектуальної власності. Власником торговельних марок є резидент Британських Віргінських островів, який надав виняткову ліцензію на використання торговельних марок на території України резиденту Кіпру. Відповідно до статей 1107, 1108, 1109 ЦК України ліцензійна угода між резидентом БВО і резидентом Кіпру щодо надання виняткової ліцензії на використання торговельних марок вважається договором щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності, а тому бенефіціарним власником доходу з України має бути резидент Кіпру. Суд апеляційної інстанції скасував рішення суду першої інстанції, з огляду на такі аргументи: «Всі інші особи (за винятком зазначених у частині 2 пункту 103.3 статті 103 ПК України), зокрема ліцензіати з правом видачі

субліцензії, мають визначатися бенефіціарними власниками відповідного доходу за наявності документів, які підтверджують права цих осіб на отримання доходу (наприклад, засвідчені копії ліцензійних договорів, які підтверджують набуття прав нерезидентом-субліцензіатом, якщо платник податків нараховує роялті на користь нерезидента, то для підтвердження таких витрат платник повинен документально підтвердити, що нерезидент, якому виплачуються роялті, є бенефіціарним власником доходу, отриманого із джерел в Україні, у матеріалах справ відсутні докази того, що резидент Кіпру володіє винятковими майновими правами на відповідні торговельні марки з правом передачі третім особам субліцензії на їх використання та докази того, що єдиним і винятковим власником майнових і авторських прав на торгову марку надавалось право отримувати роялті резиденту Кіпру. У такий спосіб власник не має права використовувати зазначені торговельні марки на території України, як і надавати право на їх використання іншим особам. Ліцензійна угода, укладена між компанією «Lagrion Limited» (Кіпр, Нікосія) та «Soldex limited» (БВО, Тортола) щодо надання виняткової ліцензії на використання торговельних марок, відповідно до норм статей 1107–1109 ЦК України, є договором щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності. Тому компанія «Lagrion Limited» (Кіпр, Нікосія) є особою, якій надано право на отримання доходів, тобто є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу у розумінні п. 103.2. та п. 103.3. ст. 103 ПК України. Натомість суд касаційної інстанції підтримав суд першої інстанції, зазначивши, що постановою Господарського суду Дніпропетровської області у справі від 27.07.2010 р. № 9/203-10 за позовом резидента Кіпру до резидента України встановлено, що резидент Кіпру володіє на території України винятковими майновими правами інтелектуальної власності на торговельну марку «SEMKI», у зв'язку з чим було стягнути певну суму роялті [89].

Важливо акцентувати, що аналогічного висновку було досягнуто й ухвалою Вищого адміністративного суду України від 29.05.2017 р. № К/800/17761/14 [92] у справі за позовом приватного акціонерного товариства «Філіп Морріс Україна» до Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників у м. Харкові Міжрегіонального головного управління Міндоходів про скасування податкового повідомлення-рішення. Зокрема, судом було встановлено, що позивач не утримував правомірно податок на дохід нерезидента із джерелом його походження з України за спірний період при виплаті винагороди (роялті) за ліцензійною угодою на рахунок «Philip Morris Global Brands Inc» (США), оскільки відповідно до ліцензійної угоди (в рамках якої здійснювались виплати роялті), ліцензіар гарантував, що він є законним власником усіх прав, які надаються ліцензіату (позивачу) за цією ліцензійною угодою, та ці права вільні від будь-яких зобов'язань перед третіми особами.

Ще однією справою за участю бенефіціарних власників є справа про виплату роялті за субліцензійним договором за використання торгової марки «Niko» та щодо передачі прав на використання рекламного ролика та макета, яка розглядалась у Верховному Суді [48]. Згідно з обставинами справи ТОВ «Ніко-Україна» звернулося до окружного адміністративного суду з позовом про визнання протиправними та скасування ППР. На думку представників податкової служби, ТОВ «Ніко-Україна» у зв'язку з виплатою роялті за субліцензійною угодою компанії «Vuymore Ltd» (Кіпр), повинно було сплачувати податок з доходів нерезидентів за ставкою 15 %, передбачений п. 160.2 ст. 160 Податкового кодексу України, оскільки бенефіціарним власником доходу за вказаною вище угодою є компанія «International Finance & Leasing Ltd.» (Великобританія), яка із компанією «Vuymore Ltd» (Кіпр) уклала відповідний ліцензійний договір. Крім того, податкова зазначала, що ТОВ «Ніко-Україна» протиправно не утримано

податок з доходів нерезидентів за ставкою 15 %, передбачений п. 160.2 ст. 160 Податкового кодексу України, при виплаті нерезиденту – компанії «АТС-Арех Trade & Commerce AG» (Швейцарія) за договором про сплату винагороди за переведення боргових зобов'язань. Верховний Суд України, переглянувши обставини справи, а також рішення судів нижчих інстанцій, дійшов висновку, що судами попередніх інстанцій було правомірно застосовано норми матеріального та процесуального права та скасовано ППР через наступне.

Судами попередніх інстанцій встановлено, що між ТОВ «Ніко-Україна» (Україна, ліцензіат) та компанією «Vuymore Ltd» (Кіпр, ліцензіар) було укладено субліцензійну угоду від 01.01.2010 р. № BMR-NUK/007. Згідно зі змістом цього договору, а також листа компанії «International Finance & Leasing Ltd.» (Великобританія) від 01.01.2010 р. № 01/10 слідує, що Компанія «Vuymore Ltd» (Кіпр) за згодою ліцензіара (компанії «International Finance & Leasing Ltd.» (Великобританія), надала позивачу субліцензію на використання торгової марки «НИКО», тобто компанія «Vuymore Ltd» (Кіпр) за цією субліцензійною угодою є бенефіціарним власником доходу, у вигляді роялті, із джерелом походження з України.

ТОВ «Ніко-Україна» до перевірки надало до податкової сертифікати про статус податкового резидента, видані податковим управлінням Міністерства фінансів Республіки Кіпр, яким засвідчується, що компанія «Vuymore Ltd» є резидентом Кіпру, відповідно до положень Угоди про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Кіпром.

Відтак, ТОВ «Ніко-Україна» не мало утримувати податок з доходів нерезидентів у розмірі 15 % при здійсненні виплат у вигляді роялті компанії «Vuymore Ltd» (Кіпр) за субліцензійною угодою про надання субліцензії на торгову марку «НИКО». Також представники податкової служби зазначають, що ТОВ «Ніко-Україна» протиправно не утримало податок з

доходів нерезидентів за ставкою 15 %, передбачений п. 160.2 ст. 160 Податкового кодексу України, при виплаті компанії «АТС-Ареx Trade & Commerce AG» (Швейцарія) грошей за договором про сплату винагороди за переведення боргових зобов'язань. Важливим є те, що в пункті 1 додаткової угоди до договору зазначено, що під терміном «винагорода» у цьому договорі сторони розуміють винятково повну грошову компенсацію боргових зобов'язань боржника перед кредитором за договором відступлення права вимоги, укладеним між кредитором та первісним кредитором. Тому, оскільки винагорода, виплачена позивачем вказаному нерезиденту не підпадає під визначення доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України у ПК України, суди дійшли правомірного висновку, що кошти, які ТОВ «Ніко-Україна» виплатила компанії «АТС-Ареx Trade & Commerce AG» (Швейцарія) на підставі договору про сплату винагороди, є компенсацією вартості боргу, а не доходом нерезидента – компанії «АТС-Ареx Trade & Commerce AG» (Швейцарія) у вигляді інших доходів від провадження господарської діяльності на території України.

У цій ситуації П. О. Селезень акцентує увагу, що, згідно з підходом, закріпленим у МПК ОЕСР, необхідно було б застосувати договори про уникнення подвійного оподаткування з державами резидентства бенефіціарних власників доходів [79].

Водночас стаття 12 договору про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Сполученим Королівством Великої Британії передбачає при оподаткуванні виплат роялті з України звільнення їх від оподаткування в державі джерела. А у разі, якщо й отримувач доходу і його бенефіціарний власник є резидентами Великої Британії, то ставка оподаткування при виплаті доходу з України має становити не більше 10 %. З огляду на те, що концепція бенефіціарного власника є інструментом для протидії уникненню від оподаткування за допомогою схем договірних

шопінгу («treaty shopping»), то у такому разі обґрунтованість її застосування викликає значні сумніви, оскільки відповідні договірні переваги були б доступні при виплаті доходу з України і без залучення резидента Кіпру, якби такий дохід безпосередньо отримувався власниками об'єктів інтелектуальної власності, які використовувалися в Україні [51].

Тобто судова практика свідчить про необхідність ретельного аналізу ліцензійних договорів як документа, яким підтверджується бенефіціарний статус нерезидента. Зокрема, ухвалою Вищого адміністративного суду України від 17.09.2015 р. № К/800/1746/13 [88] у справі за позовом підприємства з іноземними інвестиціями у формі товариства з обмеженою відповідальністю «ASBIS-Україна» до Державної податкової інспекції у Солом'янському районі м. Києва обґрунтовується, що на підставі аналізу наведених положень ЦК України можна дійти висновку про те, що для з'ясування об'єму прав, які надані ліцензіаром ліцензіату, та встановлення у нерезидента-контрагента позивача статусу бенефіціарного власника доходу, обов'язковому дослідженню підлягає ліцензійний договір, укладений між власником майнових та авторських прав на об'єкт інтелектуальної власності та нерезидентом «ASBISC Enterprises PLC». Однак, судами відповідний договір не досліджено, а тому їх доводи про те, що нерезидент «ASBISC Enterprises PLC» не є бенефіціарним власником доходу за субліцензійним договором, укладеним з позивачем, є передчасними. Тобто судом встановлено, що для з'ясування об'єму прав, наданих ліцензіаром ліцензіату, та встановлення у нерезидента-контрагента позивача статусу бенефіціарного власника доходу, обов'язковому дослідженню підлягає ліцензійний договір, укладений між власником майнових та авторських прав на об'єкт інтелектуальної власності та нерезидентом.

Важливо відзначити, що межі розгляду справи в касаційній інстанції не дозволяють встановлювати та визнавати доведеними обставини, які не

були розглянуті судами нижчих інстанцій, а судові рішення мають бути переглянуті в частині відмови у задоволенні позову. Якщо обставини справи потребують додаткового аналізу, то згідно зі ст. 227 ч. 2 Кодексу адміністративного судочинства України, такі рішення підлягають скасуванню, а справа у цій частині повинна бути направлена на новий судовий розгляд до суду першої інстанції.

У такий спосіб ухвалою Вищого адміністративного суду України в аналізованій справі зазначено, що визначення статусу бенефіціарного власника без врахування положень ліцензійних договорів є передчасними.

Отож зазвичай рішення податкових органів щодо статусу бенефіціарного власника є передчасними, оскільки відсутність майнових прав у субліцензіата на об'єкт права інтелектуальної власності не виключає можливості вважати отримувача доходів бенефіціарним власником. Водночас, з метою мінімізації ризиків, необхідно уважніше та відповідальніше ставитися до підготовки ліцензійних та субліцензійних договорів.

Крім того, важливо дослідити умови відповідного ліцензійного договору, за яким ліцензіату передавалися виняткові (або ж не виняткові) майнові права на відповідний об'єкт права інтелектуальної власності на предмет визначення того, чи є субліцензіар бенефіціарним власником для цілей оподаткування роялті. Відсутність майнових прав на об'єкт права інтелектуальної власності у субліцензіата не виключає можливості вважати отримувача доходів бенефіціарним власником щодо цілей застосування пільги за відповідною конвенцією про уникнення подвійного оподаткування.

Заслуговує також на увагу рішення Вищого адміністративного суду України від 24.03.2014 р. № К/800/52155/13 у справі № 805/7337/13-а [88] про сплату орендних платежів. Це рішення відоме насамперед тим, що суд надав визначення поняттю «бенефіціарний власник», що відповідає

міжнародному. На підставі аналізу положень відповідних договорів України про уникнення подвійного оподаткування Вищий адміністративний суд України зазначив, що фактичний отримувач доходу не має тлумачитися у вузькому, технічному сенсі, його значення слід трактувати, з огляду на мету, завдання міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, таких як уникнення від сплати податків, і з урахуванням таких основних принципів, як запобігання зловживанню положеннями договору. Для визнання особи фактичним отримувачем доходу, така особа повинна володіти не тільки правом на отримання доходу, але й, як випливає з міжнародної практики застосування угод про уникнення подвійного оподаткування, повинна бути особою, яка визначає подальшу економічну долю доходу. Крім того, посилення контролюючих органів на те, що контрагенти позивача не є власниками літаків, а отже, не є бенефіціарними отримувачами доходу від оренди повітряних суден, є необґрунтованими, оскільки зроблені на припущеннях, на підставі реєстраційних посвідчень на повітряні судна, які лише підтверджують реєстрацію повітряних суден за компаніями, а не регулюють виплату та одержання доходу від їх оренди. Водночас доказів того, що позивач і його контрагенти під час укладення договорів керувалися метою отримати необґрунтовану податкову вигоду у вигляді заниженої ставки податку на доходи нерезидента, відповідачем також не надано.

Під час розгляду справ ВАСУ, окрім дослідження ліцензійних договорів, звертає також увагу на необхідність установлення істотної участі резидентів іноземних держав (вплив на отримання доходу, розмір винагороди, обсяг і види господарської діяльності, здійснюваної у період отримання доходу) у формуванні роялті із джерелом походження із України, адже наявність лише юридичного права на отримання доходів є недостатнім для того, щоб вважатись бенефіціарним власником такого доходу. Проте у низці рішень, прийнятих ВАСУ, не завжди приділяється

значна увага економічній меті операцій з виплати роялті. Здебільшого суди першої, апеляційної і касаційної інстанцій звертаються до положень ліцензійних договорів, у яких закріплено, що отримувачі роялті резиденти іноземних держав є законними власниками прав інтелектуальної власності та мають формальне право на отримання доходу, а отже, можуть вважатися бенефіціарним власником та використовувати договірні переваги.

Не дивлячись на те, що у 2017 р. законодавство не містило у собі винятковий перелік документів / інформації, які могли би підтверджувати статус бенефіціарного власника, ВАСУ у рішенні від 12.12.2017 р. № К/800/25418/17 [85] визначив, що за наявності свідoctв про підтвердження статусу резидента іноземної держави, банк правомірно застосував знижену ставку податку відповідно до угоди про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Кіпром (10 % замість 15 %). При цьому суд відхилив доводи контролюючого органу про те, що отримувачі роялті не є бенефіціарними власниками відповідних платежів, адже вони ґрунтуються лише на посиланні на інтернет-ресурс – «Вікіпедія».

У рішенні від 13.09.2017 р. № К/800/27732/16 [86] у справі про виплату процентів за договором про відступлення права вимоги Кіпрській компанії «Berezania Holdings LTD» ВАСУ згадує про те, що для визначення особи бенефіціарним власником доходу, така особа повинна володіти не тільки правом на отримання доходу, але повинна бути й особою, яка визначає подальшу економічну долю доходу. Суд установив, що компанія «Berezania Holdings LTD» отримала права на отримання доходу у вигляді процентів на підставі договору про відступлення права вимоги, у якому відсутні будь-які зобов'язання щодо подальшого перерахування отриманого доходу іншому нерезиденту, як відсутні і будь-які обмеження щодо самостійного визначення подальшої економічної долі вказаного доходу. У такий спосіб ВАСУ погодився із висновками судів попередніх

інстанцій, що ця компанія є бенефіціарним власником доходу у вигляді процентів за користування позикою.

Такий самий висновок було зроблено у справі від 15.11.2017 р. № К/800/12464/17 [92] про скасування податкового повідомлення-рішення щодо донарахування податку на репатріацію з орендних платежів. У цьому рішенні ВАСУ формально підійшов до вирішення справи, зазначивши, що контролюючий орган не довів, що контрагенти позивача у правовідносинах щодо оренди морських суден виступали агентами, номінальними утримувачами (номінальними власниками) або посередниками щодо доходу, як і не довів факт обмеженості права власності отримувачів доходів (нерезидентів) та відсутність можливості розпорядження отриманими доходами. Тобто касаційний суд погоджується з юридично правильним висновком судів першої та апеляційної інстанцій про те, що контрагенти позивача не є бенефіціарними власниками доходу. Додатково колегія суддів ВАСУ зосередила увагу на тому, що ані договори тайм-чартеру, укладені позивачем з нерезидентами, ані інші докази у справі, не містять підтверджень того, що грошові кошти, перераховані як орендна плата, перераховувались далі іншим особам. Такого самого підходу суди притримувались і у справі № 820/9359/13-а (рішення щодо виплати роялті у межах компанії групи «Філіп Морріс») [92].

У рішенні Одеського окружного адміністративного суду у справі від 05.12.2018 р. № 1540/4891/18 [73] суд зазначив, що термін «бенефіціарний власник» необхідно тлумачити в контексті цілей та мети Конвенції про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Кіпром, включаючи уникнення подвійного оподаткування та запобігання уникненню оподаткування, враховуючи принцип запобігання зловживанню положеннями договору. Крім того, суд зазначив, що термін «бенефіціарний власник доходу» більше належить до економічної категорії. До того ж не існує єдиного документа, який підтверджує бенефіціарний статус. Суд

визначив, що на момент виплати доходу (у цьому випадку – процентів за договором позики) достатньою підставою для застосування зниженої ставки податку є підтвердження резидентського статусу, адже чинним законодавством не встановлено форми єдиного документа, який би підтверджував статус контрагента як бенефіціарного власника доходу. За умови, коли отримувач процентів має право отримувати вигоду та визначати подальшу економічну долю доходу та не пов'язаний договірними або юридичними зобов'язаннями щодо перерахування такого доходу іншої особі, він є бенефіціарним власником доходу. Для цього повинна аналізуватися фінансова звітність отримувача доходу, яка на момент виплати такого доходу може бути відсутня. Тобто у разі виникнення спору з контролюючими органами, платник податку має право надавати будь-які документи та докази, зокрема й ті, які були відсутні на момент виплати та були отримані платником пізніше.

Не менш показовим рішенням суду є постанова Шостого апеляційного адміністративного суду у справі від 13.02.2019 р. № 826/3562/17 [52] за позовом товариства з обмеженою відповідальністю «АТ Каргілл» до Офісу великих платників податків Державної фіскальної (нині – податкової) служби. Відповідно до обставин справи позивач зазначив, що українська компанія ТОВ «АТ Каргілл» сплатило CISA (Cargill International SA) фрахт, послуги сюрвею судна та штрафну санкцію за простій судна при завантаженні (демередж), при цьому не утримував податок з доходів нерезидентів, оскільки штрафна санкція не є доходом нерезидента від діяльності на території України, а отже, також не є об'єктом оподаткування податком з доходів нерезидентів. На думку позивача, якщо навіть вважати, що ст. 8 Угоди про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Швейцарією (далі – Угода) не застосовується, тобто платежі не визнаються пов'язаними з міжнародним транспортуванням, то звільнення надається відповідно до ст. 7 «Прибуток від підприємницької

діяльності», чи ст. 21 «Інші доходи» Угоди, якщо ці виплати не охоплюються іншими спеціальними статтями Угоди. При цьому, згадані статті Угоди не ставлять звільнення від оподаткування в Україні в залежність від статусу бенефіціарного власника CISA, тобто наявність чи відсутність цього статусу не є умовою звільнення від оподаткування відповідно до Угоди. У частині щодо сюрвею та демереджу позивач стверджує, що ці платежі взагалі не є об'єктом оподаткування податком з доходів нерезидентів відповідно до п.п. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 ПК України.

До того ж, якщо в Угоді відсутня вимога про те, що отримувач доходу повинен бути бенефіціарним власником, то положення ПК України не застосовуються, оскільки в такому разі положення Угоди переважають над положеннями національного законодавства. У такий спосіб платник податків наполягав, що, згідно з п. 103.4 ПК України, для застосування зниженої ставки податку відповідно до Угоди необхідна лише довідка про резидентський статус контрагента. Отже, на думку позивача, оскільки Угода не встановлює критерії для визначення бенефіціарного власника, то вимога контролюючого органу про підтвердження статусу бенефіціарного власника шляхом подання відповідної інформації / документів суперечить положенням Угоди та національному законодавству. Суд погодився з позицією платника податку, зазначивши, що тест на бенефіціарність не підлягає застосуванню, оскільки це не вимагається Угодою, і єдиною умовою для застосування договірних переваг є подання довідки про резидентський статус. Під час розгляду справи у суді апеляційної інстанції представник контролюючого органу наполягав, що оскільки доходи, які були сплачені підприємством за послуги фрахту на користь Cargill International SA (Швейцарія), не стосуються доходів, отриманих від здавання в оренду морських або повітряних суден та прибутків від здавання в оренду контейнерів, то до зазначених виплат не застосовується положення Угоди в частині звільнення від оподаткування. Тобто Cargill International SA

(Швейцарія) отримує доходи від експлуатації міжнародного транспорту, що визначено у ст. 3 Угоди, але прибутки, які отримані Cargill International SA (Швейцарія) від ТОВ «АТ Каргілл», не визначені у ст. 8 Конвенції. Тобто прибутки, отримані Cargill International SA (Швейцарія) від ТОВ «АТ Каргілл», не є іншими доходами та не підпадають під дію ст. 21 Угоди, оскільки це доходи, отримані від експлуатації міжнародного транспорту. При винесенні рішення суд звертався до положень Угоди про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Швейцарією, правил Інкотермс та положень національного законодавства, та погодився з доводами податкової про те, що статті 7, 8 та 21 Угоди не ставлять звільнення від оподаткування в Україні в залежність від статусу Cargill International SA як бенефіціарного власника доходів; тобто наявність чи відсутність статусу бенефіціарного власника не є умовою звільнення від оподаткування за Угодою в аналізованому випадку. Віднесення ТОВ «АТ Каргілл» доходів Cargill International SA від фрахту в категорію інших доходів, аніж дохід від «міжнародних перевезень» звільняє такі доходи від оподаткування в Україні на підставі статті 7 Угоди, згідно з вимогами якої прибуток підприємства Договірної Держави оподатковується лише в цій Державі, якщо тільки це підприємство не здійснює підприємницьку діяльність у другій Договірній Державі через розташоване в ній постійне представництво. Якщо підприємство здійснює підприємницьку діяльність, як вказано вище, прибуток підприємства може оподатковуватись у другій Державі, але тільки в частині, яка відноситься до її постійного представництва.

При цьому, відповідно до положень п. 103.4 ст. 103 ПК України, подання інших документів на додаток до довідки про підтвердження резидентського статусу як підстави для звільнення від оподаткування чи застосування зниженої ставки податку, вимагається лише у разі, якщо це передбачено міжнародним договором. Оскільки Угодою

відповідні вимоги не встановлені, то вимога відповідача про підтвердження статусу бенефіціарного власника (іншим шляхом, ніж надання резидентської довідки) суперечить положенням Угоди та положенням ПК України. На підставі цього колегія суддів погодилась з висновком суду першої інстанції про те, що позивачем не було допущено порушення вимог п. п. 160.1, 160.2 ст. 160 ПК України, у зв'язку з чим, оскаржуване повідомлення-рішення ґрунтується на помилкових висновках, є протиправним, а тому підлягає скасуванню.

Отже, для особи-нерезидента недостатньо просто мати правові підстави для одержання доходів із джерелом походження з України. Тобто ця особа має бути фактичним власником таких доходів. У разі, коли нерезидент одержує доходи, а потім передає їх далі наступному суб'єкту, він не є бенефіціарним власником таких доходів. Адже для того, щоб особа вважалася бенефіціарним власником доходу, вона повинна не просто одержати доходи, але й мати змогу ними вільно розпоряджатися [15].

Практика ВСУ зосереджена на тому, що застосування категорії бенефіціарного власника доходу обмежується операціями з виплати дивідендів, процентів і роялті. Пільга з податку на доходи нерезидента за міжнародними конвенціями можлива за умови, коли отримувач доходів є їх фактичним, а не номінальним власником.

Так, відповідно до постанови ВСУ від 24.01.2020 р. у справі № 803/188/17 [50] застосування зменшеної ставки податку при оподаткуванні виплаченого нерезиденту доходу у вигляді відсотків виникає у разі, коли такий нерезидент є бенефіціарним власником доходу та за умови надання цим нерезидентом довідки, виданої уповноваженим органом відповідної країни, а також у належний спосіб легалізованої й перекладеної відповідно до національного законодавства.

Крім того, поняття «кінцевий бенефіціарний власник (контролер)» ВСУ розглядається у значенні, яке закріплене у Законі України про

протидію легалізації. Прикладом може слугувати постанова ВСУ від 06.11.2018 р. у справі № 820/3760/16 [49].

Отже, на підставі аналізу української судової практики із застосування концепції бенефіціарного власника можна зробити наступні висновки. Згідно з чинним податковим законодавством до основних кваліфікуючих вимог, яким повинен відповідати бенефіціарний власник доходу, належать: 1) особа-нерезидент (отримувач доходів) має право на отримання відповідних доходів; 2) ця особа є вигодоотримувачем щодо таких доходів; 3) призначення цієї особи не повинно бути зведене винятково до посередницьких функцій [16].

Аналізуючи українську судову практику стосовно концепції бенефіціарного власника, можна визначити кілька ключових тенденцій та особливостей, які визначають перспективи розвитку цієї концепції в Україні.

Судова практика є динамічним процесом, і зміни у ній відбуваються відповідно до розвитку правового середовища, законодавчих змін та появи нової судової практики.

Однією з основних тенденцій у судовій практиці стало уточнення та розширення тлумачення поняття «бенефіціарний власник». Суди враховують законодавчі зміни та конкретизують визначення цього терміну, щоб виключити можливість двозначності та встановити чіткі критерії визначення.

Другою важливою рисою сучасної судової практики є зростання важливості прозорості та доступності інформації про бенефіціарних власників. Суди нерідко виступають за забезпечення відкритості даних про власників підприємств, що допомагає уникнути тіньових операцій та зменшує ризик корупції.

Важливим кроком є те, що судова система активно залучається до процесу гармонізації внутрішнього законодавства з міжнародними

стандартами. Це відображається в рішеннях судів, які враховують міжнародні зобов'язання та рекомендації у сфері боротьби з відмиванням грошей та ухиленням від оподаткування.

Можна стверджувати, що українська судова практика при застосуванні концепції бенефіціарного власника визначається постійною динамікою, уточненням норм та зближенням з міжнародними стандартами. Суди відіграють ключову роль у формуванні конкретних критеріїв та принципів застосування цієї концепції, що сприяє стабільності та прозорості в українській правовій системі.

3.3 Шляхи вдосконалення законодавства в частині регулювання відносин за участю бенефіціарного власника

Протягом кількох десятиліть концепція бенефіціарного власника є предметом дискусій у науці та практиці міжнародного оподаткування.

На сьогодні законодавство багатьох іноземних країн, зокрема й законодавство України, використовує термін «кінцевий бенефіціарний власник (контролер)» для визначення контролюючої особи, яка фактично має можливість контролювати діяльність юридичної особи. Ідентифікація особи кінцевого бенефіціарного власника дає змогу встановити таких осіб у таких складних бізнес-структурах як корпорації, та є своєрідним контролем за їх діяльністю.

Слід зауважити, що з метою зниження рівня корупції в Україні, було прийнято Закони України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів» та «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо забезпечення діяльності Національного антикорупційного бюро України та Національного агентства з питань запобігання корупції», якими закріплено внесення змін до низки нормативних-правових актів, які спрямовані на виявлення кінцевих бенефіціарних власників юридичних осіб.

У такий спосіб, з одного боку, у цій ситуації ускладнюється виконання укладених Україною міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, і тим самим суттєво знижується інвестиційна привабливість нашої держави, а з іншого боку – спрощується здійснення дій, які пов'язані з ухиленням від сплати податків та легалізацією (відмиванням) доходів, отриманих злочинним шляхом.

Що стосується появи категорії «бенефіціарний власник» у вітчизняному законодавстві, то це дістало позитивні відгуки і у науковій

літературі. Так, окремі науковці схвально відгукуються про запровадження інституту встановлення кінцевого бенефіціарного власника, зосереджуючи увагу на тому, що це може стати новим етапом на шляху підняття корпоративної завіси [41].

З цього приводу В. М. Махінчук у своїй роботі зазначає, що на сьогодні в іноземних країнах широко використовується доктрина зняття корпоративної завіси (*piercing/lifting the corporate veil*), сутність якої полягає в тому, що суд може притягнути до відповідальності осіб, які здійснюють безпосередній контроль за діяльністю юридичної особи, за зобов'язаннями юридичної особи, хоча за загальним правилом вони не повинні відповідати за дії юридичної особи [42].

У Законі України «Про банки і банківську діяльність» контроль визначається як можливість здійснювати шляхом прямого та/або опосередкованого володіння, однією особою самостійно або спільно з іншими особами часткою у юридичній особі, що відповідає еквіваленту 50 чи більше відсотків статутного капіталу та/або голосів юридичної особи, вирішальний вплив на управління та/або діяльність юридичної особи, або незалежно від формального володіння можливість здійснювати такий вплив на основі угоди чи в будь-який інший спосіб [56].

Водночас, відповідно до ст. 58 цього Закону, учасники банку відповідають за зобов'язаннями банку згідно із статутом банку та законами України. Крім того, власники істотної участі для запобігання настанню неплатоспроможності банку зобов'язані вживати своєчасних заходів.

Натомість істотна участь законом визначається як пряме та/або опосередковане володіння 10 і більше відсотками статутного капіталу та/або права голосу акцій як однією особою самостійно, так і спільно з іншими особами, паїв юридичної особи або незалежна від формального володіння можливість значного впливу на управління чи діяльність юридичної особи. Особа визнається власником опосередкованої істотної

участі незалежно від того, чи здійснюється такою особою контроль прямого власника участі в юридичній особі або контроль будь-якої іншої особи в ланцюгу володіння корпоративними правами цієї юридичної особи.

Закон акцентує увагу і на те, що особа, яка пов'язана з банком, несе цивільно-правову, адміністративну та кримінальну відповідальність за порушення вимог законодавства, зокрема й нормативно-правових актів Національного банку України, здійснення ризикових операцій, які загрожують інтересам вкладників чи інших кредиторів банку, або доведення банку до неплатоспроможності. Крім того, особа, пов'язана з банком, яка своїми діями або бездіяльністю призвела до завдання збитків банку, несе відповідальність усім своїм майном. У разі, коли банку завдано шкоди внаслідок дій або бездіяльності пов'язаної з банком особи, а інша пов'язана з банком особа внаслідок учинення таких дій або бездіяльності, прямо або опосередковано отримала майнову вигоду, то такі особи несуть солідарну відповідальність за завдану банку шкоду [17].

До того ж у п. 5 ст. 52 Закону України «Про систему гарантування вкладів фізичних осіб» [68], що стосується черговості та порядку задоволення вимог до банку, оплати витрат та здійснення платежів, зазначається, що фонд або уповноважена особа фонду у разі недостатності майна банку звертається до пов'язаної з банком особи, дії або бездіяльність якої призвели до заподіяння кредиторам та/або банку шкоди, та/або пов'язаної з банком особи, яка внаслідок таких дій або бездіяльності прямо чи опосередковано отримала майнову вигоду, з вимогою про відшкодування шкоди, заподіяної банку. У разі отримання відмови в задоволенні такого виду вимог або невиконання вимоги у строк, установлений фондом або уповноваженою особою фонду, то останній має право звернутися до суду з такими вимогами.

Однак зосередимося на нормах ПК України у контексті визначення поняття.

Як слушно зазначає Р. А. Майданик, у ПК України законодавець застосував одночасно два способи при визначенні поняття «бенефіціарний власник» [38]:

– позитивний, який містить вказівку на те, що бенефіціарним власником доходу вважається особа, яка «... має право на отримання таких доходів та є вигодоотримувачем щодо них»;

– негативний, який містить вказівку на те, що бенефіціарним власником не є особа, яка «...має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або виконує лише посередницькі функції щодо такого доходу».

Зокрема, бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку, згідно з правилами міжнародного договору до дивідендів, роялті, процентів, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні, вважається особа, яка має право на отримання таких доходів. При цьому бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу.

А. Серветник у своїй роботі зауважує, що у більшості двосторонніх конвенцій визначення поняття «бенефіціарний власник» відсутнє, за винятком конвенцій між Німеччиною та США і Німеччиною та Італією. На практиці податкові органи більшості країн дотримуються принципів і тлумачень, які викладені у Коментарях до МК ОЕСР. Свою ж прихильність до них і задекларувала наша держава, що знайшло закріплення як в окремих протоколах до міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, так і в листах-роз'ясненнях податкових органів [80]. Однак офіційно Коментарі у національне податкове законодавство не впроваджені, чим і зумовлюється ускладнення захисту державних інтересів

в судовому порядку і часто призводить до винесення на користь несумлінних платників податків судових рішень, фактично узаконюючи їх схеми з ухилення від оподаткування.

Тобто пропонується запровадити в національне законодавство розширене тлумачення категорій «бенефіціарний власник» та «бенефіціарна власність» засобами Закону України про реалізацію Плану BEPS. До того ж таке тлумачення дещо змінить підхід до розгляду самої концепції власності на проценти, роялті чи дивіденди, оскільки вона у певний спосіб відрізнятиметься від того трактування власності, яке закріплено нормами ЦК України. Концепція бенефіціарного власника передбачає наявність у нього повноважень щодо використання та розпорядження отриманих доходів, проте про юридичний титул та володіння ними не йдеться. Щодо міжнародних угод стосовно уникнення подвійного оподаткування, така позиція вважається цілком прийнятною, однак, що стосується питання адміністрування податків, то вона, на нашу думку, викликає певні загрози в плані використання суб'єктами господарювання таких положень закону з метою виведення доходів в іноземні юрисдикції з меншими податковими ставками. А тому сьогодні вкрай важливим є не лише реалізація подальших кроків Плану BEPS, але й одночасний перегляд податкових ставок та взагалі бази й об'єктів оподаткування, а також удосконалення системи оподаткування загалом.

Адже, як слушно з цього приводу відзначають окремі дослідники, приєднання України до Програми розширеного співробітництва ОЕСР в частині імплементації плану BEPS є безальтернативним кроком реформування вітчизняної податкової системи відповідно до світових тенденцій [14].

Отже, можна зробити такі висновки щодо основних шляхів вдосконалення правового регулювання категорії бенефіціарного власника.

У ПК України зазначається, що бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути фізична або юридична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу. З огляду на це положення, доцільне акцентувати увагу і на відповідальність осіб, які мають фактичну можливість здійснювати вирішальний вплив на управління або господарську діяльність юридичної особи безпосередньо або за допомогою інших осіб, визначаючи при цьому умови господарської діяльності та даючи обов'язкові до виконання вказівки. Оскільки, як зауважує В. М. Махінчук, така особа могла б притягатися до відповідальності за умови, якщо буде доведено недобросовісність її дій при виконанні обов'язків [43].

На сьогодні вкрай важливо зрозуміти, що концепція бенефіціарного власника відіграє вагомую роль у системі міжнародних угод, учасником яких виступає наша держава, у зв'язку з чим виникає потреба постійного розвитку вітчизняного законодавства відповідно до міжнародних вимог.

Неоднозначність підходів до трактування категорії «бенефіціарний власник» є однією з ключових проблем налагодження ефективної системи протидії ухиленню від сплати податків та легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом, з огляду на що, а також з метою уникнення правових колізій у національному законодавстві, вбачається за доцільне внести зміни шляхом закріплення єдиного визначення категорії «бенефіціарний власник» як для господарського та податкового законодавства, так і законодавства з протидії легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом, і фінансування тероризму.

Висновки до Розділу 3

У цьому розділі було досліджено проблеми правозастосовної практики Державної податкової служби України та платників податку за участю бенефіціарних власників, а також проаналізовано судову практику із застосування концепції бенефіціарного власника. Крім того, були визначені шляхи вдосконалення законодавства в частині регулювання відносин за участю бенефіціарного власника. На підставі цього сформульовано наступні висновки:

1. Розвиток концепції бенефіціарного власника в Україні можна умовно поділити на декілька етапів, пов'язаних, передусім із прийняттям ПК України, появою значної кількості актів податкових органів (зокрема, індивідуальних податкових консультацій, відповідей на офіційні запити), прийняттям Закону про деофшоризацію, Закону про легалізацію, прийняттям та розвитком плану BEPS.

2. Однією з основних причин появи концепції бенефіціарного власника у вітчизняному законодавстві є попередження розмивання податкової бази та уникнення зловживання положеннями Угод. У такий спосіб концепція бенефіціарного власника дає змогу податковим органам виявляти випадки ухилення від сплати податків, навіть коли з юридичного боку все оформлено коректно, але бізнес-структура компанії дозволяє їй власникові отримати податкові переваги.

3. Аналіз листів та індивідуальних консультацій податкових органів України свідчить про відсутність єдиного підходу у використанні термінів. Зокрема, у листах зустрічаються такі поняття як «вигодонабувач», «бенефіціарний власник», «фактичний отримувач», «бенефіціарний отримувач», «фактичний власник», «бенефіціар». При цьому різні варіанти цього терміна можуть зустрічатися в одному документі. Натомість тлумачення цих термінів у листах податкової служби є схожими, а іноді

навіть дублюють одне одного. Тому необхідно уніфікувати законодавство на предмет визначення поняття «бенефіціарний власник» для уникнення зловживанням з боку учасників правових відносин.

4. Важливою частиною існування концепції бенефіціарного власника є отримання інформації про кінцевого бенефіціарного власника, яка може бути отримана у межах міжнародного обміну податковою інформацією, що полягає у здійсненні заходів, спрямованих на надання інформації відповідно до запитів компетентних органів іноземних держав, згідно з укладеними міжнародними договорами, та базується на принципі взаємності. Обмін податковою інформацією відбувається за наявності відповідних міжнародних договорів, учасником яких є Україна, та якими передбачається обмін податковою інформацією. Відповідно до положень чинних міжнародних договорів компетентні органи обмінюються інформацією, яка необхідна для виконання положень міжнародного договору або національних законодавств договірних держав, стосовно податків, на які поширюється міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування.

5. Правозастосовна практика у контексті використання концепції бенефіціарного власника виявляється досить складною та часто зумовлена недостатньою чіткістю та узгодженістю нормативно-правового базису. Однією з ключових проблем є недостатня прозорість та доступність інформації про бенефіціарних власників. Не завжди можливо отримати достовірну та повну інформацію про власників компаній, особливо у разі використання різноманітних юридичних конструкцій та офшорних схем. Крім того, спостерігається значний рівень неоднаковості в трактуванні та застосуванні нормативно-правових актів органами ДПС. Це може призводити до суб'єктивного визначення обставин, що створює передумови для виникнення конфліктів та непорозумінь.

6. Розвиток науки у дослідженні податкового судочинства поділено на два етапи: до та після прийняття ПК України, коли кількість судових проваджень різко збільшилася. З-поміж основних факторів, які вплинули на цю ситуацію, виділено такі: часті відмови у прийнятті податкової звітності від платників податків; збільшення кількості неправомірних податкових повідомлень-рішень унаслідок проведених перевірок платників податків, тощо. Оскарження таких рішень в адміністративному порядку виявилось неефективним, що призвело до необхідності відстоювання інтересів платників податків у суді.

7. На підставі аналізу української судової практики стосовно концепції бенефіціарного власника визначено кілька ключових тенденцій та особливостей, які визначають перспективи розвитку цієї концепції в Україні. Однією з них стало уточнення та розширення тлумачення поняття «бенефіціарний власник». Суди враховували законодавчі зміни та конкретизували визначення цього терміна, щоб виключити можливість двозначності та встановити чіткі критерії визначення. Другою важливою рисою сучасної судової практики є зростання важливості прозорості та доступності інформації про бенефіціарних власників. Суди нерідко виступають за забезпечення відкритості даних про власників підприємств, що допомагає уникнути тіньових операцій та зменшує ризик корупції.

8. У ПК України зазначено, що бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути фізична або юридична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу. З огляду на це положення, запропоновано зосередити увагу і на відповідальності осіб, які мають фактичну можливість здійснювати вирішальний вплив на управління або господарську діяльність юридичної особи безпосередньо або за допомогою

інших осіб, визначаючи при цьому умови господарської діяльності та даючи обов'язкові до виконання вказівки.

9. Неоднозначність підходів щодо трактування категорії «бенефіціарний власник» є однією з ключових проблем налагодження ефективної системи протидії ухилення від сплати податків та легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом, у зв'язку з чим, а також з метою уникнення правових колізій у національному законодавстві запропоновано внести зміни, шляхом закріплення єдиного визначення категорії «бенефіціарний власник» як для господарського та податкового законодавства, так і законодавства з протидії легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом і фінансування тероризму.

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні наведено теоретичні та практичні узагальнення, а також виконано наукове завдання, яке полягало у здійсненні теоретико-правового аналізу концепції бенефіціарного власника, його нормативно-правового забезпечення, судової практики, реалізації, а також міжнародного досвіду з питань протидії зловживань положеннями міжнародно-правових договорів при застосуванні зниженої ставки податку. Крім того, було розроблено науково-теоретичні рекомендації та пропозиції щодо удосконалення українського законодавства, зокрема й такі, які спрямовані на розвиток та уточнення концепції бенефіціарного власника, та сформульовано висновки, пропозиції та рекомендації, що відповідають вимогам наукової новизни:

1. Виявлено різногалузеву природу концепції «бенефіціарного власника».

2. Досліджено передумови виникнення правової категорії «бенефіціарний власник» та подальше її закріплення на нормативно-правовому рівні.

3. У контексті вітчизняної податкової практики запропоновано періодизацію становлення та розвитку концепції бенефіціарного власника в Україні, на підставі чого виділено такі етапи:

I етап – до прийняття ПК України у 2010 році. Він характеризується відносною широкою застосування терміну «бенефіціарний власник» у податковій сфері, про що свідчить відсутність визначення терміну у податковому законодавстві, а також у рішеннях українських судів;

II етап – 2010 р. – березень 2014 р. Найзнаковішою подією цього етапу стало прийняття найпершої редакції ПК України. У ст. 103.3 Податковий кодекс розкривав поняття бенефіціарного власника: «Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування

пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні, вважається особа, що має право на отримання таких доходів. При цьому бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу». Більше деталей Кодекс не наводив.

Другий етап також характеризується появою значної кількості листів податкових органів, зокрема й індивідуальних податкових консультацій та відповідей на офіційні запити.

III етап – березень 2014 р. – квітень 2020 р. Однією з визначних подій третього етапу стало прийняття Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів» 14 жовтня 2014 року № 1701-VII. Цим законом доповнювався КУПАП статтею, що передбачає відповідальність за неподання юридичною особою державному реєстратору інформації про вигодоодержувача (вигодоодержувачів) юридичної особи у вигляді штрафу від трьохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. При цьому відповідальності за подання неправдивої та/або неповної інформації закон не передбачав. Цим самим законом вносяться зміни до ГК України статтею «кінцевий вигодоодержувач підприємства». Частина 2 статті 64¹ ГК містить положення, згідно з яким термін розуміється у значенні, що вживається в Законі про протидію легалізації.

IV етап – квітень 2020 р. – дотепер – характеризується активним розвитком концепції, прийняттям законів щодо імплементації плану BEPS та рекомендації FATF до законодавства України.

4. З'ясовано, що бенефіціарним власником є особа, яка фактично користується та контролює дохід, право на власність чи інший актив, хоча юридично може не бути його власником.

5. Визначено ознаки категорії «бенефіціарний власник» та проаналізовано правові статуси, які породжують наявність бенефіціарної власності, зокрема:

– бенефіціарний власник може бути як фізичною, так і юридичною особою;

– бенефіціарний власник здійснює вирішальний вплив на управління або господарську діяльність юридичної особи безпосередньо або через інших осіб. Такий вплив, зокрема, може бути здійснений через (1) реалізацію права володіння або користування активами юридичної особи; (2) право вирішального впливу на формування складу органів управління юридичної особи та результати голосування; (3) пряме або опосередковане володіння юридичною особою самотійно або спільно з іншими фізичними та / або юридичними особами часткою в юридичній особі у розмірі 25 % статутного капіталу або правом голосу;

– бенефіціарний власник не є агентом, номінальним власником або посередником щодо отриманого доходу;

– бенефіціарний власник має право на отримання доходу.

6. З'ясовано значення бенефіціарного власника у цілях національного та міжнародного оподаткування. Зокрема, основними завданнями існування концепції бенефіціарного власника є:

– стимулювання розвитку економічних відносин та залучення іноземних інвестицій;

– запровадження ефективного моніторингу та контролю за фінансовими ресурсами та каналами їх поширення, з метою недопущення відмивання доходів, отриманих злочинним шляхом або отриманих унаслідок ухилення від оподаткування;

– визначення бенефіціарного власника економічної вигоди від господарської діяльності на території країни незалежно від того, ким така діяльність здійснюється: резидентом чи нерезидентом.

7. Розкрито концепцію бенефіціарного власника в угодах про уникнення подвійного оподаткування; визначено, що угоди про уникнення подвійного оподаткування стали основним джерелом існування концепції бенефіціарного власника, положення яких спочатку стосувалися сплати податку на успадковане майно резидентом іноземної держави, а пізніше зустрічалися у положеннях про дивіденди, проценти та роялті. Зокрема, аналіз практики ОЕСР свідчить, що організація підтримує принцип автономного міжнародного значення терміна «бенефіціарний власник», що впливає з контексту, об'єкта та мети податкових договорів, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків.

8. Проведено розмежування понять «бенефіціарний власник», «бенефіціар», «бенефіціарний отримувач», які схожі за своїм значенням, але кожне з них має свої характерні особливості, які дозволяють відмежовувати їх один від одного та розрізнити між собою. Констатовано, що «набувач» та «власник» за своєю етіологічною природою є досить близькими поняттями та можуть використовуватися як синоніми, адже в обох випадках особа набуває щось (наприклад, право власності та об'єкт). Натомість «отримувач» не завжди є власником того чи іншого об'єкта, адже, отримавши його, така особа може не набути права власності на цей об'єкт, маючи зобов'язання передати його реальному власникові.

9. Аргументовано доцільність установлення єдиного підходу до визначення терміну «бенефіціарний власник», який би найбільш точно відображав його правову природу, наприклад, бенефіціарним власником є особа, яка прямо чи опосередковано отримує винагороду та перевагу (матеріальну і нематеріальну) під певного процесу, послуги чи продукту.

10. Розкрито концепцію бенефіціарного власника крізь призму імплементації плану BEPS в Україні, який є елементом захисту національних інтересів у контексті оподаткування та уникнення легалізації (відмивання) коштів, отриманих злочинним шляхом. Одним із найбільш ефективних інструментів у контексті реалізації плану BEPS в Україні стала Конвенція MLI, мета якої – унеможливлення ухилення від оподаткування та зловживання положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування. Крім того, для реалізації плану BEPS також необхідно дотримуватися стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки нерезидентів, який знайшов своє закріплення у Багатосторонній угоді CRS. У ході автоматичного обміну інформацією підзвітні фінансові установи мають акумулювати та передавати інформацію про рахунки фізичних та юридичних осіб (наприклад, ім'я (найменування) фізичної (юридичної) особи, адреса, країна резидентства, номер рахунку, залишок чи вартість рахунку тощо), які є резидентами держав-учасниць Багатосторонньої угоди CRS.

11. Визначено проблеми правозастосовної практики ДПС України та платників податку за участю бенефіціарних власників: відсутність єдиного підходу у використанні термінів «вигодонабувач», «бенефіціарний власник», «фактичний отримувач», «бенефіціарний отримувач», «фактичний власник», «бенефіціар»; недостатня прозорість та доступність інформації про бенефіціарних власників, що може призводити до суб'єктивного визначення обставин, що створює передумови для виникнення конфліктів та непорозумінь тощо. Запропоновано шляхи їх вирішення.

12. Проаналізовано українську судову практику на предмет застосування концепції бенефіціарного власника, встановлено ключові тенденції та особливості, які визначають перспективи розвитку цієї концепції в Україні. Однією з них стало уточнення та розширення

тлумачення поняття «бенефіціарний власник». Суди враховували законодавчі зміни та конкретизували визначення цього терміну, щоб виключити можливість двозначності та встановити чіткі критерії тлумачення. Другою важливою рисою сучасної судової практики є зростання важливості прозорості та доступності інформації про бенефіціарних власників. Суди нерідко виступають за забезпечення відкритості даних про власників підприємств, що допомагає уникнути тіньових операцій та зменшує ризик корупції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, ратифікована Законом № 2692-VIII від 28.02.2019. Відомості Верховної Ради України. 2019. № 12. Ст. 64. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#n2 (дата звернення: 12.02.2024).

2. Бец Н. Вигідні дані. Юридична практика. 2019. URL: <https://attorneys.ua/publication/profitable-data/> (дата звернення: 11.02.2024).

3. Бец Н. План BEPS: надія на прозоре оподаткування бізнесу. LB.ua. URL: https://lb.ua/blog/nina_bets/414186_plan_beps_nadiya_prozore.html (дата звернення: 09.02.2024).

4. Віденська конвенція про право міжнародних договорів : Конвенція ООН від 23.05.1969. Відомості Верховної Ради УРСР. 1986. № 50. Ст. 1018.

5. Гаєвський І. М. Аналіз і характеристика міжнародно-правових документів у сфері фінансового моніторингу. Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. 2018. № 4 (109). С. 373–384. URL: <https://ojs.naiu.kiev.ua/index.php/scientbul/article/view/999/1010> (дата звернення: 12.02.2024).

6. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 18, № 19–20, № 21–22. Ст. 144. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 11.02.2024).

7. Греца Я. В. Практичні аспекти виконання обов'язку доказування в податкових спорах та їхнє значення для здійснення податкового планування. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного

університету. Серія: Юриспруденція. 2019. № 42. Т. 2. С. 19–21. URL: http://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc42/part_2/7.pdf (дата звернення: 10.02.2024).

8. Гриджук І. А. Сучасні тенденції вдосконалення систем державного управління у сфері оподаткування: міжнародний досвід. Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: Державне управління. 2020. № 3. Т. 31 (70). С. 77–81. URL: http://www.pubadm.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/3_2020/16.pdf (дата звернення: 11.02.2024).

9. Дорожня карта реалізації Плану дій BEPS. Урядовий портал. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249982923> (дата звернення: 12.02.2024).

10. Журавський О. А. Вирішення податкових спорів у контексті адміністративної юстиції: міжнародний аспект. Форум права. 2011. № 3. С. 272–276.

11. Захарченко М. Імплементация плану BEPS в Україні. Юридична газета. URL: <http://jur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/implementaciya-planu-beps-v-ukrayini.html> (дата звернення: 12.02.2024).

12. Зверев Є. О. Тлумачення міжнародних договорів національними судами : європейський досвід та українська практика : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2015. 226 с.

13. Зицик С. Г. Правове регулювання оскарження рішень органів державної податкової служби. Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). 2009. № 2 (45). С. 190–196.

14. Калачик А. В., Гевлич І. Г. План BEPS в Україні: сучасний стан та перспективи імплементції. Вісник студентського наукового товариства Донецького національного університету імені Василя Стефаника. 2019.

Т. 1. № 11. С. 195–198. URL: https://r.donnu.edu.ua/bitstream/123456789/426/1/Гевлич%20I_План%20berp.pdf (дата звернення: 10.02.2024).

15. Касьяненко Л. М. Податкова політика в Україні та її правове забезпечення. Ірпінський юридичний часопис. Серія : Право. 2019. Вип. 1. С. 100–105. URL: https://drive.google.com/file/d/1-3cDZDeKX3bO0jzPOhjO5pJeUEi_sIkS/view (дата звернення: 12.02.2024).

16. Касьяненко Л.М. Правове регулювання податкових перевірок під час воєнного стану. Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал. 2023. Вип 2(II). С. 56-65

17. Касьяненко Л. М., Атаманчук Н. І. Гармонізація податкового законодавства України із законодавством Європейського Союзу про акцизне оподаткування. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Юридичні науки. 2020. Т. 31 (70). № 3. С. 120–124. URL: https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/3_2020/23.pdf (дата звернення: 12.02.2024).

18. Касьяненко Л., Данілов С. Фінансова відповідальність у податкових правовідносинах. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право. 2020. № 60. С. 101–104. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/nomer-60> (дата звернення: 12.02.2024).

19. Касьяненко Л., Коломієць П. Офшоризація економіки: спосіб ухилення від сплати податків, що загрожує податковій безпеці України. Право і суспільство. 2021. № 5. С. 253–258. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2021/5_2021/36.pdf (дата звернення: 12.02.2024).

20. Коваль Ю. А. Співвідношення концепцій електронного і податкового резидентства: перспективи оподаткування доходів е-резидентів в Україні. Право та державне управління. 2022. № 1. С. 104–111.

21. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.1984 № 8073-Х. Відомості Верховної Ради УРСР. 1984. № 51. Ст. 1122. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#top> (дата звернення: 11.02.2024).

22. Комітет експертів Ради Європи із взаємної оцінки заходів протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму (MONEYVAL). URL: <https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/mizhnarodne-spivrobotnictvo/mizhnarodni-organizaci/komitet-ekspertiv-radi-Jevropi-iz-vzajemnoji-oczinki-zaxodiv-protidiji-vidmivannyu-koshtiv-ta-finansuvannyu-terorizmu-MONEYVAL.html> (дата звернення: 12.02.2024).

23. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах : міжнародний документ від 17.12.2008. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text (дата звернення: 09.02.2024).

24. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 11.02.2024).

25. Косенкова А. Г. Інститут бенефіціарного власника: поняття, ознаки та критерії визначення. Наукові записки. Серія : Право. 2018. № 5. С. 101–105.

26. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : монографія. Харків : Право, 2009. 320 с. URL: <http://yvu.com.ua/deklaruvannya-dohodiv-problemni-> (дата звернення: 12.02.2024).

27. Кучерявенко М. П. Декларування доходів: проблемні аспекти реалізації публічного обов'язку. Юридичний вісник України. 2018. 12 жовтня. URL: <http://yvu.com.ua/deklaruvannya-dohodiv-problemni-> (дата звернення: 14.05.2024).

28. Кучерявенко М. П. До проблеми визначення юрисдикційності податкових спорів. *Фінансове право*. 2013. № 1 (23). С. 17–19.

29. Кучерявенко М.П. Природа податку як конструкції зустрічного узгодження обов'язків (на прикладі підприємств критичної інфраструктури). *Право України*, 2021, №4, с.167-181

30. Кучерявенко М. П. Рівень законодавчої техніки як умова прийняття якісного судового рішення. *Судова реформа: стан та напрями розвитку* : Міжнародний судово-правовий форум, 17–18 березня 2016 року / Верховний Суд України. Київ, 2016. С. 167–171.

31. Кучерявенко М. П., Брояков С. В. Удосконалення податкового законодавства як передумови створення сприятливого бізнес середовища в Україні. Харків : Право, 2023.

32. Кучерявенко М. П., Теленик С. Податкові розслідування: нові виклики для України та зарубіжних країн. *Право України*. 2021. № 2. С. 150–162.

33. Кучерявенко М., Серьогін О. Характеристика принципу стабільності та значення його сталості у податкових відносинах. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія : Міжнародні відносини*. 2021. № 2 (54). С. 71–76.

34. Лист Державної податкової адміністрації України від 30.03.2011 № 3917/5/12-0216. URL: <https://docs.dtkr.ua/doc/v3917837-11> (дата звернення: 11.02.2024).

35. Лист Державної служби України з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва від 11.09.2013 № 8322/0/20-13 щодо презумпції правомірності. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1832773-13#Text> (дата звернення: 12.02.2024).

36. Лист Державної фіскальної служби України від 31.10.2014 № 9033/7/99-99-10-02-02-17. URL: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/5296-9033.html> (дата звернення: 12.02.2024).

37. Лист Національного банку України від 10.02.2017 № 25-0008/10883. URL: <http://consultant.parus.ua/?doc=0АНJA7A353> (дата звернення: 05.02.2024).

38. Майданик Р. А. Право бенефіціарної власності: теорія і практика застосування. Юридичний журнал. 2016. № 7–8 (145–146). С. 106–120. URL: http://maydanykra.com/wpcontent/uploads/2018/05/00_MaydanykR.A._BeneficiaryOwnership_2016.pdf (дата звернення: 09.02.2024).

39. Маринюк И. Итоги реализации Плана BEPS 2017. URL: <https://biz.nv.ua/experts/itohi-realizatsii-plana-beps-2017-2443803.html> (дата звернення: 11.02.2024).

40. Махиніч Н. В. Процесуальні норми податкового права : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2017. 234 с.

41. Махінчук В. М. До питання можливості застосування доктрини «Piercingthecorporateveil» в праві України. Право і суспільство. 2015. № 6. Ч. 3. С. 31–34.

42. Махінчук В. М. Зарубіжний досвід застосування доктрини "зняття корпоративної вуалі" (piercing the corporate veil). Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія : Право. 2015. № 1151, Вип. 19. С. 89–93. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhIPR_2015_1151_19_25 (дата звернення: 09.02.2024).

43. Махінчук В. М. Поняття кінцевого бенефіціарного власника в законодавстві України. Актуальні проблеми вдосконалення чинного

законодавства України. 2017. Вип. 43. С. 59–67. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apvchzu_2017_43_7 (дата звернення: 10.02.2024).

44. Міжнародні стандарти з протидії відмиванню доходів та фінансуванню тероризму і розповсюдженню зброї масового знищення. Рекомендації FATF. URL: [https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/200/Міжнародні%20стандарти/UKR_Compilation%20book%20-%20FINAL%20\(02.02.2021\).pdf](https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/200/Міжнародні%20стандарти/UKR_Compilation%20book%20-%20FINAL%20(02.02.2021).pdf) (дата звернення: 12.02.2024).

45. Музика-Стефанчук О. А., Пришва Н. Ю. До питання про належне управління у сфері оподаткування та бюджетно-податковій сфері. Юридичний науковий електронний журнал. 2024. № 1. С. 426–429.

46. Музика-Стефанчук О. А., Савенкова В. Г. Добросовісна податкова конкуренція як прояв принципу належного управління у сфері оподаткування. Юридичний науковий електронний журнал. 2023. № 11. URL: http://www.lsej.org.ua/11_2023/94.pdf (дата звернення: 12.02.2024).

47. Музика-Стефанчук О. А. , Ямненко Т.М. Про вплив тесту основної мети на бенефіціарного власника. *Соціальне право*. 2023. Вип. 4. С. 37–43.

48. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2311> (дата звернення: 09.02.2024).

49. Постанова Верховного Суду від 06.11.2018 р., справа № 820/3760/16. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=77827147&red=1000032ff936ebd63df1e13e4b94474e1559e3&d=5> (дата звернення: 11.02.2024).

50. Постанова Верховного Суду від 24.01.2020 р., справа № 803/188/17. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/87144610> (дата звернення: 11.02.2024).

51. Постанова Окружного адміністративного суду міста Києва від 29.08.2016 р., справа № 826/12933/15. URL: <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/60150750/> (дата звернення: 11.02.2024).

52. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 13.02.2019 р., справа № 826/3562/17. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-shostogo-apeljacijnogo-administrativnogo-sudu-vid-13022019-u-spravi-826356217/> (дата звернення: 11.02.2024).

53. Пришва Н. Ю. Місце процесуальних норм у регулюванні фінансових правовідносин. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. 2005. № 65–66. С. 10–12.

54. Пришва Н.Ю. Форми та способи захисту прав суб'єктів фінансових правовідносин. Право і суспільство. 2023. №2/2923.Т.1. с. 179-184

55. Пришва Н.Ю., Ямненко Т.М. Бенефіціарний власник у міжнародних фінансових структурах. Академічні візії. 2024. №31/2024. URL: <https://www.academy-vision.org/index.php/av/article/view/1083/961>

56. Про банки і банківську діяльність : Закон України від 07.12.2000 № 2121-III. Відомості Верховної Ради України. 2001. № 5–6. Ст. 30. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text> (дата звернення: 09.02.2024).

57. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів : Закон України від 14.10.2014 № 1701-VII. Відомості Верховної Ради України. 2014. № 46. Ст. 2048. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1701-18#Text> (дата звернення: 11.02.2024).

58. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту

автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки : Закон України від 20.03.2023 № 2970-IX. Офіційний вісник України. 2023. № 45. Ст. 2386. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-20#Text> (дата звернення: 12.02.2024).

59. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 № 466-IX. Відомості Верховної Ради України. 2020. № 32. Ст. 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення: 09.02.2024).

60. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження податку на виведений капітал та імплементації стандартів протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку за кордон : Проект Закону України від 30.08.2019 № 1185. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66488 (дата звернення: 07.01.2024).

61. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань : Закон України від 15.05.2003 № 755-IV. Відомості Верховної Ради України. 2021. № 37. Ст. 316. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text> (дата звернення: 11.02.2024).

62. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 06.12.2019 № 361-IX. Відомості Верховної Ради України. 2020. № 25. Ст. 171. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text> (дата звернення: 11.02.2024).

63. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню

розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 06.12.2019 № 361-IX. Відомості Верховної Ради України. 2020. № 25. Ст. 171. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text> (дата звернення: 12.02.2024).

64. Про затвердження Основних напрямів розвитку системи запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення в Україні на період до 2023 року та плану заходів щодо їх реалізації : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 12.05.2021 № 435-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-2021-p#Text> (дата звернення: 12.02.2024).

65. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977 : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 № 1045. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-p> (дата звернення: 08.02.2024).

66. Про платіжні послуги : Закон України від 30.06.2021 № 1591-IX. Офіційний вісник України. 2021. № 62. Ст. 3876. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#Text> (дата звернення: 10.02.2024).

67. Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США "Про податкові вимоги до іноземних рахунків" (FATCA) : Закон України від 29.10.2019 № 229-IX. Відомості Верховної Ради України. 2019. № 50. Ст. 360. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/229-20#Text> (дата звернення: 09.02.2024).

68. Про систему гарантування вкладів фізичних осіб : Закон України від 23.02.2012 № 4452-VI. Відомості Верховної Ради України. 2012. № 50. Ст. 564. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4452-17#Text> (дата звернення: 10.02.2024).

69. Про спільну систему оподаткування, яка застосовується до виплат відсотків та роялті між пов'язаними компаніями з різних держав-членів : Директива Ради ЄС від 03.06.2003 № 2003/49/ЄС. URL: https://minjust.gov.ua/m/str_45885 (дата звернення: 12.02.2024).

70. Рекомендації з реалізації Плану дії з BEPS (мінімальні стандарти). URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua(1).pdf) (дата звернення: 12.02.2024).

71. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Товариства з обмеженою відповідальністю «Торговий Дім «Кампус Коттон клуб» щодо офіційного тлумачення положення частини другої статті 124 Конституції України (справа про досудове врегулювання спорів) від 09.07.2002 № 15-рп/2002. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-02#Text> (дата звернення: 12.02.2024).

72. Рішення Національного суду Іспанії від 18.07.2006, справа Westlaw Aranzadi JUR\2006\204307 між Real Madrid F.C. та Oficina Nacional de Inspeccion.

73. Рішення Одеського окружного адміністративного суду від 28.11.2018 р., справа № 1540/4891/18. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/rishennja-odeskogo-okruznogo-administrativnogo-sudu-vid-28112018-roku-sprava-1540489118/> (дата звернення: 11.02.2024).

74. Рішення податкового трибуналу Данії від 31.01.2012 р., справа № 11-00210, SKM2012.409LSR279. URL: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2364445> (дата звернення: 05.02.2024).

75. Рішення Федерального адміністративного суду Швейцарії від 23.07.2012 р., справа № А-1246/2011. URL: <http://www.bvger.ch/publiws/pub/cache.jsf> (дата звернення: 04.02.2024).

76. Рубаненко Л. Стосовно дій бізнесу в зв'язку з прийняттям Україною зобов'язання імплементувати мінімальний стандарт Плану BEPS. URL: http://www.taxadvisers.org.ua/user_files/BEPS04-12-2017.pdf (дата звернення: 12.02.2024).

77. Руцишин Н. М., Галько Н. В. Міжнародний обмін податковою інформацією: зарубіжний та вітчизняний досвід. Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. 2016. Вип. 26.2. С. 241–247. URL: https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2016/26_2/38.pdf (дата звернення: 09.02.2024).

78. Савенкова В. Г., Ямненко Т. М., Федоренко О. П. Розкриття інформації про кінцевих бенефіціарних власників: від теорії до практики. Аналітично-порівняльне правознавство. 2023. № 1. URL: <http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/300017> (дата звернення: 12.02.2024).

79. Селезень П. О. Нормативне закріплення базового типу постійного представництва в податковому законодавстві України. Правові горизонти. 2019. Вип. 17 (30). С. 77–80. URL: <https://law-review.sumdu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/12/№1730-2019.pdf> (дата звернення: 11.02.2024).

80. Серветник А. Бенефіціарний власник у контексті нового податкового законодавства. URL: http://www.u-fin.com.ua/analit_mat/sdu/077.htm (дата звернення: 10.02.2024).

81. Сокур Є. Суд Справедливості про бенефіціарне право власності та зловживання ним. Юридична Газета Online. URL: <https://yur->

gazeta.com/dumka-eksperta/sud-spravedlivosti-pro-beneficiarne-pravo-vlasnosti-ta-zlovzhivannya-nim.html (дата звернення: 11.02.2024).

82. Тимченко Л. Д. Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика : монографія. Ірпінь : Вид-во Національного університету ДПС України, 2013. 220 с.

83. Угода між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA) : міжнародний документ від 07.02.2017. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_005-17#Text (дата звернення: 09.02.2024).

84. Усенко Є. А. Процесуальне регулювання вирішення податкових спорів. Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. Серия «Юридические науки». 2010. Т. 23 (62). № 1. С. 211–215.

85. Ухвала Вищого Адміністративного Суду України від 12.12.2017 р., справа № К/800/25418/17. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/71212298> (дата звернення: 11.02.2024).

86. Ухвала Вищого Адміністративного Суду України від 13.09.2017 р., справа № К/800/27732/16. URL: <https://taxlink.ua/ua/print/court/4586/> (дата звернення: 11.02.2024).

87. Ухвала Вищого Адміністративного Суду України від 15.11.2017 р., справа № К/800/12464/17. URL: <https://taxlink.ua/ua/print/court/4688/> (дата звернення: 11.02.2024).

88. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 17.09.2015 р., справа № К/800/1746/13. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/52129498> (дата звернення: 11.02.2024).

89. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 21.05.2013 р., справа № К/800/2817/13. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/31368171> (дата звернення: 11.02.2024).
90. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 24.03.2014 р., справа № К/800/52155/13. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/38106136> (дата звернення: 11.02.2024).
91. Ухвала Вищого Адміністративного Суду України від 24.03.2014 р., справа № К/800/52155/13. URL: <https://taxlink.ua/ua/print/court/246/> (дата звернення: 11.02.2024).
92. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 29.05.2017 р., справа № К/800/17761/14. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/67582140> (дата звернення: 11.02.2024).
93. Ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 09.12.2015 р., справа № 804/18930/14. URL: <https://youcontrol.com.ua/catalog/court-document/54225732/> (дата звернення: 09.02.2024).
94. Ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 16.03.2017 р., справа № 804/3765/16. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/uhvala-dnipropetrovskogo-apelyasiynogo-administrativnogo-sudu-vid-16032017-u-spravi-804376516/> (дата звернення: 11.02.2024).
95. Ухвала Харківського апеляційного адміністративного суду від 11.03.2014 р., справа № 820/9359/13-а. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/37590827> (дата звернення: 11.02.2024).
96. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44. Ст. 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 10.02.2024).

97. Щодо оподаткування доходу від заощаджень у формі виплат відсотків : Директива Ради ЄС від 03.06.2003 № 2003/48/ЄС. URL: https://minjust.gov.ua/m/str_45885 (дата звернення: 12.02.2024).

98. Ямненко Т. М., Савенкова В. Г. Бенефіціарний власник у контексті діяльності FATF. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2023. Т. 1. № 80. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/297204> (дата звернення: 12.02.2024).

99. Ямненко Т. М., Савенкова В. Г. Розкриття інформації про бенефіціарного власника та принцип прозорості у корпоративному управлінні. Аналітично-порівняльне правознавство. 2023. № 6. URL: <http://journal-app.uzhnu.edu.ua/article/view/294548> (дата звернення: 12.02.2024).

100. Akcigit U., Grigsby J., Nicholas T., Stantcheva S. Taxation and Innovation in the 20th Century. NBER Working Paper. 2018. No. 24982. 125 p. URL: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w24982/w24982.pdf (дата звернення: 12.02.2024).

101. Avery J. The United Kingdom's Influence on the OECD Model Tax Convention. British Tax Review. 2013. No. 6. P. 653–683. URL: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/britaxrv2011&div=46&id=&page=> (дата звернення: 09.02.2024).

102. Avery J., Vann R., Wheeler J. OECD Discussion Draft "Clarification of the Meaning of 'Beneficial Owner' in the OECD Model Tax Convention". URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/48420432.pdf> (дата звернення: 09.02.2024).

103. Avery Jones J., Vann R., Wheeler J. Response to: OECD Discussion Draft 'Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model Tax Convention'. OECD. 2011. 10 p. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/48420432.pdf> (дата звернення: 04.02.2024).

104. Baker P. Beneficial ownership: after Indofood. 2007. February. P. 26–27. URL: https://taxbar.com/wp-content/uploads/2016/01/Beneficial_Ownership_PB.pdf (дата звернення: 11.02.2024).

105. Beneficial ownership information: Supporting fair taxation and financial integrity. UN DESA Policy Brief. 2023. No. 148. URL: <https://www.un.org/development/desa/dpad/publication/un-desa-policy-brief-no-148-beneficial-ownership-information-supporting-fair-taxation-and-financial-integrity/> (дата звернення: 09.02.2024).

106. Beneficial Ownership: Recent Trends / M. Lang, P. Pistone, J. Schuch et al. Amsterdam : IBFD, 2013. 350 p. URL: https://books.google.at/books?id=9Ap2AgAAQBAJ&printsec=frontcover&source=gbs_ViewAPI&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (дата звернення: 11.02.2024).

107. Beneficial. Online Etymology Dictionary. URL: <http://www.etymonline.com/word/beneficial> (дата звернення: 09.02.2024).

108. Boeijen-Ostaszewska A. van. Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model: IBFD Research. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/48413407.pdf> (дата звернення: 10.02.2024).

109. Bruno da Silva. Evolution of the beneficial ownership concept: more than half of century of uncertainty and what history can tell us. *Frontiers of Law in China*. 2017. Vol. 12. No. 4. P. 501. URL: <https://go.gale.com/apps/doc/A524866926/AONE?u=googlescholar&sid=bookmark-AONE&xid=d1a60aa8> (дата звернення: 09.02.2024).

110. Bundgaard J. Danish Case Law Developments on Beneficial Ownership. *Tax Notes International*. 2012. Vol. 68. No. 1. P. 63. URL: <https://corit-advisory.com/wp-content/uploads/2011/12/Danish-Case-Law-Developments-on-Beneficial-Ownership-Jakob-Bundgaard-Tax-Notes-International-Vol.-68-October-1-2012..pdf> (дата звернення: 10.02.2024).

111. Bundgaard J., Winther-Sørensen N. Beneficial Ownership in International Financing Structures. *Tax Notes International*. 2008. May 19. P. 587–611.

112. Cervantes M. Interpreting the Concept of "Beneficial Ownership". Toronto : University of Toronto, 2009. 58 p. URL: https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/18894/1/Cervantes_Laflamme_Marcos_200911_LLM_thesis.pdf (дата звернення: 12.02.2024).

113. Chaika V. V., Kasianenko L. M., Latkovska T. A., Pryshva N. Yu., Topchii V. V. Legal Forms of Implementation of Foreign Tax Policy in the Context of European Integration of Ukraine. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*. 2020. Vol. 10. No. 1. P. 85–103. URL: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57215022137> (дата звернення: 12.02.2024).

114. Chowla P., Brown P. A. Beneficial ownership information: Supporting fair taxation and financial integrity. *UN DESA Policy Brief*. 2023. No. 148. URL: <https://www.un.org/development/desa/dpad/publication/un-desa-policy-brief-no-148-beneficial-ownership-information-supporting-fair-taxation-and-financial-integrity/> (дата звернення: 09.02.2024).

115. Combined statement of Receipts, expenditures and balances of the US Government, 1966 / US Treasury department. 1966. 680 p. URL: <https://www.fiscal.treasury.gov/files/reports-statements/combined-statement/cs/cs-1966.pdf> (дата звернення: 09.02.2024).

116. Conseil d'État, 3ème et 8ème sous-sections réunies, 29/12/2006, 283314, Publié au recueil Lebon. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000018004870> (дата звернення: 09.02.2024).

117. Danon R. Chapter 15: The Beneficial Ownership Limitation in Articles 10, 11 and 12 OECD Model and Conduit Companies in Pre- and Post-

BEPS Tax Treaty Policy: Do We (Still) Need It? EC and International Tax Law Series. 2020. Vol. 18. P. 585.

118. Danon R. Cross-border dividends from the perspective of Switzerland as the Source State (Selected issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement). *International Tax Review (Intertax)*. 2005. P. 503–519.

119. De Broe L. *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties, and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*. IBFD, 2007. URL: https://books.google.at/books/about/International_Tax_Planning_and_Preventio.html?id=J1Qd6Yk4390C&redir_esc=y (дата звернення: 10.02.2024).

120. Doernberg R. L. *International Taxation in a Nutshell*. 10th ed. West Academic Publishing, 2015. 676 p.

121. Garner B. A. *Black's Law Dictionary*. 8th ed. Los Angeles : West Group, 2004. 818 p. URL: https://books.google.at/books/about/Black_s_Law_Dictionary.html?id=weU2AQAAlAAJ&redir_esc=y (дата звернення: 11.02.2024).

122. Gibert B., Ouamrane Y. *Beneficial Ownership – A French Perspective*. *European Taxation*. 2008. Vol. 48. January. P. 48.

123. Hagmann F. *Beneficial Ownership – a concept in identity crisis : Graduate Thesis / Lund University*. Lund, 2017. 54 p. URL: <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=8922257&fileId=8922583> (дата звернення: 05.02.2024).

124. *History of Tax Treaties: The Relevance of OECD Documents in the Interpretation of Tax Treaties* / T. Ecker, G. Ressler. Vienna : Linde, 2011. P. 509–540. URL: <https://lawcat.berkeley.edu/record/448702?ln=en> (дата звернення: 09.02.2024).

125. Hoge Raad. 26 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:273. URL: <https://tpcases.com/wp-content/uploads/Netherlands-HR-260221-20-01884-Eng.htm> (дата звернення: 04.02.2024).

126. Højesteret. 6 april 1994, sag 28.638/BNB/1994/217.
127. Hudson A. Equity and Trusts. 4th ed. London : Cavendish Publishing, 2016. 1092 p.
128. IAS 17 Leases. URL: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17> (дата звернення: 09.02.2024).
129. Indofood International Finance Ltd v JP Morgan Chase Bank N.A. London Branch [2006] EWCA Civ 158. URL: <https://www.casemine.com/judgement/uk/5a8ff74960d03e7f57eaaad72> (дата звернення: 11.02.2024).
130. Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase Bank N. A. [2006] EWCA CIV. 158 (Decision of the England and Wales Court of Appeal). URL: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm332040.html> (дата звернення: 04.02.2024).
131. International Regulatory Cooperation: Addressing Global Challenges / OECD. Paris : OECD Publishing, 2013. 160 p. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/governance/international-regulatory-cooperation_9789264200463-en#page1 (дата звернення: 04.02.2024).
132. Jain S. Effectiveness of the Beneficial Ownership Test in Conduit Company Cases. IBFD, 2013. 24 p. URL: https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-06/14_002_effectiveness_beneficial_ownership_final_web.pdf (дата звернення: 12.02.2024).
133. Korde A. Beneficial owner – the debate continues. Tax Planning International Review. 2013. June 24. URL: www.bna.com/beneficial-owner-debate-n17179874704 (дата звернення: 10.02.2024).
134. Kryzhanovskaya E. The beneficial owner concept in civil law countries. Scandinavian perspective : Master Thesis / Lund University. Lund, 2012. URL:

<https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=2543382&fileId=2543383> (дата звернення: 11.02.2024).

135. Legislative History of United States Tax Conventions. Vol. 2 : Income Tax Conventions / Joint Committee of Internal Revenue Taxation. Washington : U.S. Government Printing Office, 1962. P. 23–48. URL: https://wrlc-gulaw.primo.exlibrisgroup.com/discovery/fulldisplay?docid=alma991001557079704113&context=L&vid=01WRLC_GUNIVLAW:01WRLC_GUNIVLAW&search_scope=MyInstitution&tab=LibraryCatalog&lang=en (дата звернення: 09.02.2024).

136. Legislative History. Vol. 4 / Joint Committee of Internal Revenue Taxation. 1962. P. 4189–4190. URL: <https://www.jct.gov/publications/1963/jct-4-63/> (дата звернення: 09.02.2024).

137. Li J. Beneficial ownership in Tax Treaties: Judicial Interpretation and the Case for Clarity / York University, Comparative research in Law and Political Economy, Osgoode CLPE Research paper 4/2012. 2012. Feb. 07. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2000816 (дата звернення: 10.02.2024).

138. Malek B. Le Principal Purpose Test (PPT) de l'Action BEPS n° 6 et l'abus des conventions de double imposition: impact pratique pour la Suisse. Lausanne : l'Université de Lausanne, 2018. 53 p. URL: https://www.oref.ch/wp-content/uploads/2022/05/18_Malek.pdf (дата звернення: 11.02.2024).

139. Malek B. The concept of beneficial ownership in tax treaty practice : Master Thesis / B. Malek, R. Danon. Lausanne, 2018. 98 p. URL: https://serval.unil.ch/resource/serval:BIB_C262197C500A.P001/REF.pdf (дата звернення: 11.02.2024).

140. Mehta N. Indofood Decision: UK Tax Authorities' Guidance on Treaty Claims. London, 2006. 7 p. URL: https://www.clearygottlieb.com/~/_media/organize-

archive/cgsh/files/publication-pdfs/indofood-decision--uk-tax-authorities--guidance-on-treaty-claims.pdf (дата звернення: 10.02.2024).

141. Meindl-Ringler A. Beneficial ownership in international tax law. Kluwer Law International B.V., 2016. June 7. 458 p. URL: [https://books.google.sk/books?id=PIyWDwAAQBAJ&dq=DAF/FC/69.10+\(4.7.1969\).+P.+6&source=gbs_navlinks_s](https://books.google.sk/books?id=PIyWDwAAQBAJ&dq=DAF/FC/69.10+(4.7.1969).+P.+6&source=gbs_navlinks_s) (дата звернення: 09.02.2024).

142. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version) / OECD. Paris : OECD Publishing, 2015. 2289 p. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page4 (дата звернення: 05.02.2024).

143. Money Laundering Act (Geldwäschegesetz) : Act of 12.10.2018. URL: https://www.bafin.de/SharedDocs/Veroeffentlichungen/EN/Aufsichtsrecht/Gesetz/GwG_en.html;jsessionid=10547797A2D23DE25B6D4A0DE0EEE2CD.internet002?nn=19586032#doc19618182bodyText4 (дата звернення: 11.02.2024).

144. Montana Catholic Missions v. Missoula County, 200 U.S. 118 (1906). URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/200/118/> (дата звернення: 11.02.2024).

145. Moretti E., Wilson D. The Effect of State Taxes on the Geographical Location of Top Earners: Evidence from Star Scientists. American Economic Review. 2017. Vol. 107. No. 7. P. 69. URL: <https://eml.berkeley.edu/~moretti/taxes.pdf> (дата звернення: 08.02.2024).

146. Oberson X., Hull H. Switzerland in International Tax Law. 4th ed. Amsterdam : IBFD Publications, 2011. 430 p. URL: https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-04/14_085_Switzerland%20in%20International%20Tax%20Law,%204th%20edition_final_web.pdf (дата звернення: 10.02.2024).

147. OECD Model Tax Convention: revised discussion draft on the meaning of "beneficial owner". OECD. URL: <https://web-archive.oecd.org/2012-10-30/214169-oecdmodeltaxconventionreviseddiscussiondraftonthemeaningofbeneficialowner.htm> (дата звернення: 05.02.2024).

148. OECD Model Tax Convention: revised proposals concerning the meaning of "Beneficial owner" in articles 10,11 and 12 / OECD. 2012. 26 p. URL: <https://web-archive.oecd.org/2012-10-30/214157-Beneficialownership.pdf> (дата звернення: 05.02.2024).

149. Oliver J. Beneficial Ownership and the OECD Model. *British Tax Review*. 2001. No. 1. P. 27–68. URL: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/britaxrv2001&div=5&id=&page=> (дата звернення: 09.02.2024).

150. Pomerleau K. The Tax Code as a Barrier to Entrepreneurship : Written Testimony Before the U.S. House Committee on Small Business / Tax Foundation. 2017. Feb. 15. URL: <https://taxfoundation.org/blog/tax-code-barrier-entrepreneurship/> (дата звернення: 08.02.2024).

151. R(6) Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies. Model Tax Convention on income and on Capital 2010 (Full version) / OECD. Paris : OECD Publishing, 2012. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/r-6-double-taxation-conventions-and-the-use-of-conduit-companies_9789264175181-99-en#page1 (дата звернення: 04.02.2024).

152. Rules of Procedure for the 5th Round of Mutual Evaluations. Adopted by MONEYVAL at its 46th Plenary meeting (8–12 December 2014), last revised at its 55th Plenary meeting (5–7 December 2017). URL: <https://rm.coe.int/moneyval-2014-36rev6-rop5th-en/16808b3528> (дата звернення: 12.02.2024).

153. Selezen P. Purposes of double taxation treaties and interpretation of beneficial owner concept in Ukraine. *Juridical Tribune*. 2017. Vol. 7. P. 27–38.

154. Shapiro D. Tax Treaties, International Transactions and Beneficial Ownership (Part I). *The Monthly Review of Taxes, Trends & Techniques*. 2013. № 5. Vol. 22. P. 1–5.

155. Supreme Court of Canada. 26 February 2009, *Prévost Car Inc. v. The Queen*, 2009 SCC 5. URL: <https://taxinterpretations.com/content/355843> (дата звернення: 04.02.2024).

156. *Tax Treaties Explorer / International Centre for Tax and Development*. 2021. URL: <https://www.treaties.tax/> (дата звернення: 04.02.2024).

157. *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*. Paris : OECD, 1999. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-application-of-the-oecd-model-tax-convention-to-partnerships_9789264173316-en#page1 (дата звернення: 09.02.2024).

158. *The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States / J. F. Avery Jones, L. De Broe, M. J. Ellis et al.* *Bulletin, Tax Treaty Monitor*. 2006. June.

159. *The Puppet Masters: How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It / ed. J. C. Sharman, E. van der Does de Willebois, R. Harrison*. Washington : The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, 2011. 288 p. URL: <http://hdl.handle.net/10986/2363> (дата звернення: 12.02.2024).

160. Toit C. du. *The Evolution of the Term "Beneficial Ownership" in Relation to International Taxation over the Past 45 Years*. *Bulletin for International Taxation*. 2010. Vol. 64. No. 10. P. 500–509.

161. Toit C. P. du. *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*. Amsterdam : IBFD, 1999. 280 p. URL:

https://pure.uva.nl/ws/files/3183306/6837_UBA003000220.pdf (дата звернення: 12.02.2024).

162. United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. New York, 2013. 425 p. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf (дата звернення: 04.02.2024).

163. Update to article 26 of the OECD Model Tax convention and its Commentary / OECD. Paris : OECD Publishing, 2012. 18 p. URL: [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf) (дата звернення: 05.02.2024).

164. Vann R. J. Beneficial Ownership: What Does History (and Maybe Policy) Tell Us. Sydney Law School Research Paper. 2013. No. 12/66. 55 p. URL: <https://ssrn.com/abstract=2144038> (дата звернення: 09.02.2024).

165. Verdoner L., Offermanns R., Huibregtse S. A Cross-Country Perspective on Beneficial Ownership Part 1. European Taxation. 2010. September. P. 419.

166. Vitko A. Per Aspera ad Astra: Towards the International Fiscal Meaning of the Concept 'Beneficial Owner' : Master Thesis / Lund University. Lund, 2011. 56 p.

167. Vogel K. On double taxation conventions / ed. E. C. C. M. Kemmeren. New York : Kluwer Law International, 2015. 2128 p. URL: <https://lawcat.berkeley.edu/record/1112555/files/fulltext.pdf> (дата звернення: 11.02.2024).

168. Weeghel S. van. The Improper Use of Tax Treaties. Kluwer Law International, 1998. 304 p.

169. Wheeler J. The missing keystone of income tax treaties. World Tax Journal. 2011. Vol. 3. No. 2. P. 247–367. URL:

https://books.google.at/books/about/The_Missing_Keystone_of_Income_Tax_Treat.html?id=DT4enwEACAAJ&redir_esc=y (дата звернення: 12.02.2024).

170. Wittendorff J. Danish Supreme Court issues rulings on beneficial ownership. EY. 2023. URL: https://ey.com/en_gl/tax-alerts/danish-supreme-court-issues-rulings-on-beneficial-ownership (дата звернення: 11.02.2024).

171. Yelencsics A., Yelencsics N., et al. v. Commissioner, 74 T.C. 1513 (1980). URL: <https://casetext.com/case/yelencsics-v-commr-of-internal-revenue> (дата звернення: 11.02.2024).

ДОДАТКИ

Додаток 1

Закон України «Про нейтралізацію наслідків гібридних податкових схем»

Розділ I. Загальні положення. У ньому повинні бути сформульовані мета, завдання реалізації Заходу № 2 плану BEPS «Нейтралізація наслідків гібридних податкових схем»; має визначатися термінологічний інструментарій, зокрема, терміни «гібридні податкові схеми», «ухилення від оподаткування засобами зловживання угодами про уникнення подвійного оподаткування», «бенефіціарний власник», «бенефіціарна власність» тощо.

Розділ II. Суб'єкти нейтралізації наслідків гібридних податкових схем. Цей розділ повинен містити перелік таких органів, до яких ми пропонуємо віднести Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, ДПС України, МВС України, СБУ, НАБУ, Держфінмоніторинг та інші контролюючі та наглядові органи у сфері фінансів. Крім того, повинні визначатися повноваження таких органів, способи та механізми їх координації, деталізуватися окремі аспекти взаємодії та обміну інформацією тощо.

Розділ III. Засоби нейтралізації наслідків гібридних податкових схем. У ньому визначатимуться основні механізми боротьби з ухиленням від оподаткування, виведенням фінансових ресурсів в офшори, способи та засоби координації діяльності органів державного управління, суб'єктів господарювання тощо. Окреме місце в цьому підрозділі повинні займати заходи, спрямовані на притягнення до відповідальності, зокрема кримінальної значною мірою, конкретних винних осіб. Важливо також розробити та запровадити дієві механізми повернення в Україну незаконно виведених коштів з метою їх законного оподаткування.

Розділ IV. Міжнародне співробітництво у сфері нейтралізації наслідків гібридних податкових схем. Цей підрозділ основний акцент робитиме на закріпленні механізму міждержавної співпраці у сфері протидії ухиленню від оподаткування, обсягів та характеру обміну інформацією між різними державами, механізмі узгодження суперечностей та вирішенні спорів між державами щодо угод про уникнення подвійного оподаткування.

Розділ V. Особливості судового співробітництва у справах у сфері нейтралізації наслідків гібридних податкових схем. Цей розділ має містити особливі механізми та інструменти реалізації співробітництва у сфері судового провадження у справах, що стали результатом нейтралізації наслідків гібридних податкових схем, причому такі особливості повинні бути розроблені щодо господарського, кримінального та адміністративного процесу, а також щодо випадків міжнародного арбітражу.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України з юридичних наук

1. Косенкова А. Г. Концепція бенефіціарного власника в угодах про уникнення подвійного оподаткування. *Economics, Finances, Law*. 2019. № 7/3. С. 26–31.

Статті у наукових фахових виданнях України з юридичних наук, що внесені до міжнародних наукометричних баз

2. Косенкова А. Г. Інститут бенефіціарного власника: поняття, ознаки та критерії визначення. *Наукові записки. Серія: Право*. 2018. № 5. С. 101–105.

3. Косенкова А. Г. Розвиток концепції бенефіціарного власника при імплементації плану BEPS в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 8. С. 128–133.

4. Косенкова А. Г. Визначення поняття «бенефіціарний власник» у рішеннях Європейського суду справедливості. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 12. С. 226–230.

5. Косенкова А. Г. Європейські тенденції розвитку концепції бенефіціарного власника. *Ампаро*. 2023. № 4. С. 19–25.

Статті у зарубіжних наукових фахових виданнях з юридичних наук, що внесені до міжнародних наукометричних баз

6. Косенкова А. Г. Зловживання бенефіціарним правом власності: Європейська практика та досвід України. *Knowledge. Education. Law. Management (KELM)*. 2020. № 6 (34). С. 239–244.

7. Косенкова А. Г. Механізми зберігання інформації про бенефіціарного власника. *Globalization of scientific knowledge: international cooperation and integration of sciences*. 2023. № 32. С. 82–89.

Матеріали науково-практичних конференцій

8. Косенкова А. Г. Концепція бенефіціарного власника у практиці її застосування державними органами України. *Сучасні перспективи розвитку науки: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Київ, 8–9 вересня 2018 р.). Київ: МЦНД, 2018. С. 61–62.

9. Косенкова А. Г. Концепція бенефіціарного власника у міжнародному та національному законодавстві. *Актуальні питання економіки, фінансів, обліку та права в сучасних умовах: зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Полтава, 10 вересня 2018 р.): у 3 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2019. Ч. 3. С. 16–18.

10. Косенкова А. Г. Інститут бенефіціарного власника в українському законодавстві. *Актуальні проблеми реформування сучасного законодавства: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Харків, 14–15 вересня 2018 р.). Херсон: Видавництво «Молодий вчений», 2018. С. 20–23.

11. Косенкова А. Г. Отримання інформації про бенефіціарного власника від самої юридичної особи: механізми та виклики. *Modern problems of science, education and society: Proceedings of VII International scientific and practical conference* (Kyiv, September 11–13, 2023). Kyiv, 2023. С. 518–523.