

## СУДОВА ДОКТРИНА БЕНЕФІЦІАРНОГО ВЛАСНИКА ДОХОДУ JUDICIAL DOCTRINE OF THE BENEFICIAL OWNER OF INCOME

Смичок Є.М., к.ю.н.,  
докторант кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена актуальній у податково-правовій сфері проблематиці судової доктрини бенефіціарного власника доходу. Передусім, розглянуто визначення бенефіціарного власника в контексті регламентаційних механізмів, що визначаються конвенціями про уникнення подвійного оподаткування. Саме у такому розумінні зазначена конструкція є специфічно-нормативною категорією національного податкового законодавства. Сама ж концепція бенефіціарного власника схована в податковому законодавстві, що передбачає пільговий режим для оподаткування окремих категорій доходів нерезидентів, що мають своїм джерелом митну територію України. Розглянуто формування українськими судами судової доктрини бенефіціарного власника доходу. Так, формування судової доктрини було реалізовано за посередництвом концептуалізації критеріїв визначення бенефіціарного власника. Вивчаючи правові позиції судів, автор виокремлює декілька блоків, а саме: 1) бенефіціарний власник не є посередником; 2) концепція бенефіціарного власника базується в першу чергу на змістовних, а не на формальних засадах. Потрібно відмітити, що Верховним Судом було визначено класифікацію критеріїв, яким повинен відповідати бенефіціарний власник. Серед відповідних критеріїв можна визначити наступні: 1) нерезидент повинен визначити подальшу економічну долю доходу; 2) нерезидент не повинен бути пов'язаний договірними або юридичними зобов'язаннями щодо перерахування такого доходу іншій особі. Однак, слід зауважити, що статус бенефіціарного власника визначається судом як один з елементів загального юридичного складу, який є необхідний для застосування пільгової ставки оподаткування.

**Ключові слова:** бенефіціарний власник, трастове право, подвійне оподаткування, податкове законодавство, нерезидент.

The article is devoted to the problem of the judicial doctrine of the beneficial owner of income, which is relevant in the tax and legal sphere. First, the definitions of the beneficial owner in the context of regulatory mechanisms defined by conventions on avoidance of double taxation are considered. It is in this sense; the mentioned construction is a specifically normative category of the national tax legislation. The very concept of the beneficial owner is hidden in the tax legislation, provides for preferential treatment for taxation of certain categories of income of non-residents, having as their source the customs territory of Ukraine. The formation of the judicial doctrine of the beneficial owner of income by Ukrainian courts is considered. Thus, the formation of the judicial doctrine was realized by conceptualizing the criteria for determining the beneficial owner. Studying the legal positions of the courts, the author identifies several blocks, namely: 1) the beneficial owner is not an intermediary; 2) the concept of the beneficial owner is based primarily on substantive rather than formal grounds. It should be noted that the Supreme Court has defined a classification of criteria that must be met by the beneficial owner. Among the relevant criteria can be defined the following: 1) the non-resident must determine the further economic fate of the income; 2) the non-resident must not be bound by contractual or legal obligations to transfer such income to another person. However, it should be noted that the status of the beneficial owner is defined by the court as one of the elements of the general legal composition, necessary for the application of the preferential tax rate.

**Key words:** beneficial owner, trust law, double taxation, tax law, non-resident.

Концепція бенефіціарного власника доходу має важливе значення для забезпечення послідовного розвитку податкових відносин із транскордонним елементом. У контексті податкового законодавства застосовується саме термін “бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник доходу)”. Концепція бенефіціарного власника доходу забезпечує послідовну реалізацію права платників податків на звільнення від оподаткування окремих категорій доходів або ж застосування по відношенню до них пільгових ставок оподаткування.

є з'ясування природи бенефіціарного власника та

Р. А. Майданік відмічає, що поняття “бенефіціарний власник” історично сягає своїм корінням до трастового права Англії. Так, в англійському трастовому праві в якості бенефіціарного власника розуміли особу, яка здійснює передачу активу до власності третьої особи (юридичний власник), що є довіреною особою, яка і бере на себе зобов'язання по управлінню відповідним активом в інтересах фактичного власника такого активу. Що ж стосується юридичного власника активу (довіреної особи), то він не одержує яких-небудь економічних вигод у зв'язку із таким активом [1, с. 106-120]. При цьому потрібно відмітити, що це тільки один із можливих підходів до розуміння поняття “бенефіціарний власник”. Як зауважує з цього приводу А. Г. Косенкова термін “бенефіціарний власник” може застосовуватися в контексті:

- 1) протидії розмиванню бази оподаткування;
- 2) міжнародних конвенцій, що стосуються проблематики уникнення подвійного оподаткування;
- 3) трастового та корпоративного права (про, що попередньо вже зазначено) [2].

У рамках провадженого дослідження, нас цікави-

тиме поняття “бенефіціарний власник” саме в контексті регламентаційних механізмів, що визначаються конвенціями про уникнення подвійного оподаткування. Не буде перебільшенням, якщо сказати, що саме у цьому розумінні дана конструкція є специфічно-нормативною категорією національного податкового законодавства. Мова йде про застосування міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України.

Як слушно говорить Р. А. Майданік, в Податковому кодексі України, нормотворець при визначенні поняття “бенефіціарний власник”, застосував одночасно два способи [1, с. 106-120]:

– позитивний – вказівка на те, що бенефіціарним власником доходу є особа, яка “... має право на отримання таких доходів та є вигодоотримувачем щодо них”;

– негативний – вказівка 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”.

Залишається ключовим наступне питання: чому концепція бенефіціарного власника доходу має настільки важливе значення для сфери оподаткування? Відповідь на це питання криється в Податковому кодексі України та чинних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, що уклалися Україною з іншими державами. Так, приписами податкового законодавства може передбачатися пільговий режим для оподаткування окремих категорій доходів нерезидентів, що мають своїм джерелом митну територію України. До таких різновидів доходів

нерезидента, як правило відносяться, дивіденди, роялті, проценти тощо.

Із системного аналізу приписів п. 103.3 ст. 103 Податкового кодексу України вбачається, що бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник) доходів повинен відповідати наступним кваліфікаційним вимогам:

- особа нерезидента (одержувач доходів) має право на отримання відповідних доходів;

- така особа нерезидента є вигодоотримувачем з приводу таких доходів;

- функціональне призначення такої особи нерезидента не зводиться лише до посередницьких функцій.

При цьому нормотворець чітко визначає систему ознак, які вказують на відсутність бенефіціарного статусу в особи нерезидента. Так, особа нерезидента не є бенефіціарним власником доходу, якщо:

- не має достатньо повноважень або права користуватися та розпоряджатися відповідним доходом;

- отриманий дохід або переважну його частину передає на користь іншої особи;

- зазначена особа не виконує суттєвих функцій в аспекті такого доходу, не використовує значні активи та не несе суттєві ризики по операціям з їх передачі;

- зазначена особа не має відповідних ресурсів (кваліфікованого персоналу, основних засобів у володінні або користуванні, достатнього власного капіталу тощо), необхідних для фактичного виконання функцій, використання активів та управління ризиками, пов'язаних з отриманням відповідного виду доходу, які лише формально покладаються (використовуються, приймаються) на зазначену особу у зв'язку із здійсненням операції з такої передачі [3].

Законодавець визначає відповідні негативні ознаки як такі, що є альтернативними, фактично, рівнозначними. Однак, на наше переконання їх потрібно розглядати у комплексі адже наявність однієї ознаки, ще не говорить автоматично про відсутність в особи нерезидента статусу бенефіціарного власника доходу. При цьому, достатній набір ознак для того, щоб визначити небенефіціарний статус особи повинен визначатися в кожному конкретному випадку, виходячи із певного фактичного складу. Відповідно, ми повинні говорити про наявність значного дискреційного елементу в аспекті застосування відповідних критеріїв.

Дискреція контролюючого органу – це завжди потенційні ризики для платника податків. Відповідно, було б доцільним на нормативному рівні визначити необхідну або ж достатню кількість ознак, які б у системності свого сприйняття забезпечували б визначеність з приводу даного питання. У протилежному випадку ми ризикуємо, у ситуації цілком принципового питання (звільнення від оподаткування конкретних різновидів доходів чи застосування пільгової ставки) послуговуватися категоріями оціночного характеру. У сфері оподаткування оціночних категорій повинно бути мінімум, тобто вони повинні застосовуватися в найбільш необхідних ситуаціях, коли іншого варіанту немає.

Правову визначеність у відповідну сферу податкових відносин певною мірою привносять правові позиції Верховного Суду. Фактично, Верховний Суд на сьогоднішній день сформував судову доктрину бенефіціарного власника доходів. Такого роду завдання було реалізовано за посередництвом концептуалізації критеріїв визначення бенефіціарного власника. Правові позиції Верховного Суду з приводу досліджуваної проблематики доцільно підрозділити на декілька блоків.

### 1. Бенефіціарний власник не є посередником.

У даному випадку потрібно чітко усвідомлювати, що бенефіціарний власник доходів не може розглядатися в якості особи-посередника. Так, в Постанові Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду (справа № 804/4659/15) від 12.01.2021 р. зазначається наступне:

“... 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” [4].

З вищезазначеного положення правової позиції суду вбачається, що для особи-нерезидента недостатньо просто мати правові підстави для одержання конкретних доходів, що мають своїм джерелом територію України. Така особа повинна бути фактичним власником таких доходів. Якщо ж нерезидент одержує доходи, а потім передає їх далі наступному суб'єкту, або ж “по ланцюгу”, то такий суб'єкт не є бенефіціарним власником таких доходів. Для того щоб вважатися бенефіціарним власником доходу, суб'єкт повинен не просто одержати доходи, але й мати можливість ними вільно розпоряджатися. Нерезидент не повинен виконувати в аспекті таких доходів виключно “технічну” роль.

Послідовно описана така посередницька функція нерезидента, з приводу доходу одержаного з України, в правовій позиції, що отримала свою фіксацію в Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду (справа № 803/1005/17) від 21.03.2018 р.: “...передбачені міжнародними договорами пільги зі сплати податку не можуть бути застосовані у випадку, 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 випадку, коли дохід (у рамках угоди або серії угод) з джерелом його походження з України виплачується таким чином, 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” [5]. Для того щоб в аспекті доходів нерезидента могла бути застосована пільгова ставка оподаткування, такий нерезидент не повинен виконувати роль “посередника”.

### 2. Превалювання змісту над формою.

Сама концепція бенефіціарного власника доходу ґрунтується в першу чергу на змістовних, а не формальних аспектах. Кожен із критеріїв бенефіціарного власника доходів обумовлює необхідність звертатися до самої суті відносин, що співставляються із такими критеріями. Якщо підходити до таких критеріїв з формально-юридичної точки зору, то вони не будуть ефективно реалізованими. Саме змістова сторона конкретних суспільних відносин і дозволяє встановити наявність ознак бенефіціарного власника доходів. Це у свою чергу дозволяє говорити, що в рамках досліджуваної концепції, зміст є превалюючим над формою. Як було зазначено у Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду (справа № 817/1045/17) від 14.08.2018 р.: “... Для визначення особи як фактичного отримувача доходу, така особа повинна володіти не тільки правом на отримання доходу, але повинна бути і особою, яка визначає подальшу економічну долю доходу. Тобто, коли отримувач процентів має право отримувати вигоду та визначати подальшу економічну долю доходу і не пов'язаний договірними або юридичними зобов'язаннями щодо перерахування такого доходу іншій особі, отримувач є бенефіціарним власником доходу” [6].

Тобто суд говорить про те, що нерезидент повинен мати змогу визначити “економічну долю” таких доходів, для того, щоб вважатися їх бенефіціарним власником. Фактично, в рамках даної правової позиції, суд формулює критерії, яким повинен відповідати бенефіціарний власник. До таких критеріїв суд відносить: 1) нерезидент повинен визначати подальшу економічну долю доходу; 2) нерезидент не повинен бути пов'язаний договірними або юридич-

ними зобов'язаннями щодо перерахування такого доходу іншій особі. При цьому, потрібно звернути увагу на той аспект, що статус бенефіціарного власника було віднесено судом як один із елементів загального юридичного складу, який є необхідний для застосування пільгової ставки оподаткування: "... Право на застосування зменшеної ставки податку, передбачену відповідним міжнародним договором України, виникає, за умови одночасного виконання таких вимог: 1) нерезидент є резидентом країни, з якою

укладено міжнародний договір України; 2) нерезидентом надано довідку (або її нотаріально засвідчену копію), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України; 3) нерезидент є бенефіціарним власником доходу" [6].

Можна дійти висновку, що Верховний Суд у своїх правових позиціях здійснює концептуалізацію нормативних положень, які встановлюють порядок визначення бенефіціарного власника доходу.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Майданик Р. А. Право бенефіціарної власності: теорія і практика застосування // Юридичний журнал. – 2016. – No 7–8 (145–146). – С. 106–120. URL: [http://maydanykra.com/wp-content/uploads/2018/05/00\\_MaydanykR.A.\\_Be neficiaryOwnership\\_2016.pdf](http://maydanykra.com/wp-content/uploads/2018/05/00_MaydanykR.A._Be neficiaryOwnership_2016.pdf)
2. Косенкова А. Г. Інститут бенефіціарного власника: поняття, ознаки та критерії визначення. *Наукові записки*. Серія: Право. Випуск 5. 2018. URL: [https://www.cuspu.edu.ua/images/nauk\\_zapiski/pravo/5\\_2018/101-105.pdf](https://www.cuspu.edu.ua/images/nauk_zapiski/pravo/5_2018/101-105.pdf) (с. 102)
3. Податковий кодекс України в редакції від 15.05.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
4. Постанові Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду (справа № 804/4659/15) від 12.01.2021 р. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94129766>
5. Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду (справа № 803/1005/17) від 21.03.2018 р. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72965294>
6. Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду (справа № 817/1045/17) від 14.08.2018 р. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75879124> .