

**БЕНЕФІЦІАРНИЙ ВЛАСНИК ДОХОДУ: ПРАКТИКА ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ****BENEFICIAL OWNER OF INCOME: LAW ENFORCEMENT PRACTICE**

Савенкова В.Г., к.ю.н.,

доцент кафедри фінансового права

*Науково-навчальний інститут права Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

Ямненко Т.М., д.ю.н., професор,

професор кафедри фінансового права

*Навчально-науковий інститут права Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

У статті розглядається дослідження ролі концепції бенефіціарного власника у забезпеченні прозорості та справедливості оподаткування, а також у запобіганні уникненню та ухиленню від оподаткування, а також в протидії легалізації (відмиванню) незаконно отриманих доходів або фінансуванню тероризму.

Стаття також присвячена оцінці ефективності застосування концепції бенефіціарного власника в Україні та розробці пропозицій щодо її подальшого удосконалення. Оскільки концепція бенефіціарного власника отримала розвиток не лише на рівні міжнародних угод про уникнення від подвійного оподаткування, але імплементована в національне законодавство. Дослідження спрямоване на розкриття ключових аспектів, пов'язаних із визначенням бенефіціарного власника та суміжних питань правозастосування. Зазначене дослідження передбачає не лише теоретичний аналіз концепції бенефіціарного власника, але й практичний погляд на її застосування у податковому законодавстві та правозастосовній практиці України. Зокрема, важливим аспектом є більш глибоке розуміння ролі бенефіціарного власника у сучасних реаліях оподаткування та висвітлення практичних аспектів її застосування.

У статті наведено аналіз правозастосовної практики щодо питань: визначення статусу «фактичний отримувач доходу»; обмеження використання інтернет-джерел як достатнього доказу при визначенні статусу бенефіціарного власника доходу; аналізу основних вимог до документів для підтвердження статусу резидента іноземної країни для оподаткування за міжнародними договорами в Україні; ролі субліцензії у визначенні фактичного отримувача доходу в оподаткуванні нерезидентів та ін. Проблематика дослідження пов'язана з визначенням ефективності та актуальності концепції бенефіціарного власника в контексті вітчизняної системи оподаткування, а також розробка конкретних пропозицій для її подальшого удосконалення. Підсумково, стаття ставить за мету сприяти розвитку ефективної системи оподаткування в Україні шляхом подальшого вдосконалення концепції бенефіціарного власника та впровадження рекомендацій щодо її застосування у практиці.

**Ключові слова:** бенефіціарний власник, оподаткування, фактичний отримувач доходу, протидія легалізації незаконно отриманих доходів.

The purpose of the article is an in-depth study of the role of the beneficial owner concept in ensuring transparency and fairness of taxation, as well as in preventing tax avoidance and evasion, as well as in countering the legalisation (laundering) of illegally obtained income or the financing of terrorism.

The article is also devoted to the assessment of the effectiveness of the application of the concept of the beneficial owner in Ukraine and the development of proposals for its further improvement. Since the concept of the beneficial owner was developed not only at the level of international agreements on the avoidance of double taxation, but was implemented in national legislation.

This study provides not only a theoretical analysis of the concept of beneficial owner, but also a practical view of its application in tax legislation and law enforcement practice of Ukraine. In particular, an important aspect is a deeper understanding of the role of the beneficial owner in the modern realities of taxation and highlighting the practical aspects of its application.

The article provides an analysis of law enforcement practice regarding the following issues: determination of the status of "actual recipient of income"; limiting the use of Internet sources as sufficient evidence in determining the status of the beneficial owner of income; analysis of the main requirements for documents to confirm the status of a resident of a foreign country for taxation under international treaties in Ukraine; the role of the sublicense in determining the actual recipient of income in the taxation of non-residents, etc.

In summary, the article aims to contribute to the development of an effective taxation system in Ukraine by further improving the concept of the beneficial owner and implementing recommendations for its application in practice.

**Key words:** beneficial owner, taxation, actual recipient of income, opposition to legalisation of illegally obtained income.

**Постановка проблеми** у даному дослідженні полягає в необхідності ретельного аналізу та оцінки ролі концепції бенефіціарного власника в контексті забезпечення прозорості та справедливості оподаткування в Україні. З метою запобігання уникненню та ухиленню від оподаткування, а також протидії легалізації незаконно отриманих доходів або фінансуванню тероризму, необхідно вивчити ефективність застосування даної концепції в українському податковому середовищі.

Зазначена мета передбачає більш детальне розуміння сутності концепції бенефіціарного власника та виявлення її практичних викликів у сучасному оподаткуванні. Насамперед, виникає проблема неоднозначного розуміння ролі бенефіціарного власника та його впливу на процеси оподаткування в Україні. Додатковою проблемою є необхідність ретельного аналізу практичних аспектів застосування цієї концепції в податковому законодавстві та правозастосовній практиці.

Отже, ключовою проблемою дослідження є визначення ефективності та актуальності концепції бенефіці-

арного власника в контексті української системи оподаткування, а також розробка конкретних пропозицій для її подальшого удосконалення з метою забезпечення ефективного та справедливого оподаткування в країні.

1. Українське законодавство про оподаткування доходів надає особливе значення поняттю «фактичний отримувач доходу» або «бенефіціарний власник», що стає ключовим для визначення ставок оподаткування та надання пільг. Для забезпечення прозорості та справедливості оподаткування, правильне визначення цього статусу має велике значення.

Згідно з законодавством України, фактичний отримувач доходу – це особа, яка не лише має право безпосередньо отримати дохід, але й фактично здійснює цей процес та володіє правами розпорядження цим доходом. Отже, формальний власник доходу, який діє виключно як представник або адміністратор, не вважається фактичним отримувачем, якщо він не здійснює безпосередньо вигодоотримання та не визначає подальшої економічної

долі доходу (див. постанову ВС від 21.03.2018 р. у справі № 803/1005/17) [1].

Поняття бенефіціарного власника доходу було закріплене в податковому законодавстві з метою запобігання уникненню чи ухиленню від оподаткування. Зміст цього поняття узгоджується з Директивою Парламенту Європейського Союзу №. 2015/849 від 20 травня 2015 року про запобігання використанню фінансової системи для відмивання грошей та фінансування тероризму. Мета запровадження такої юридичної категорії наведена в пунктах 14, 34 Преамбули Директиви: отримання точної та завчасної інформації про «бенефіціарних власників» є вкрай необхідними заходами для переслідування осіб (саме фізичних), які здійснюють відмивання грошей або фінансування тероризму.

Рішення Вишого адміністративного суду України від 24.03.2014 № К/800/52155/13 містить тлумачення терміна «бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник) доходу». Так, «фактичний отримувач доходу» не має тлумачитися у вузькому, технічному сенсі, його значення слід визначати виходячи з мети, завдань міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, таких як «уникнення від сплати податків», і з урахуванням таких основних принципів, як «запобігання зловживання положеннями договору». Для визначення особи як фактичного отримувача доходу така особа повинна володіти не тільки правом на отримання доходу, але і, згідно з міжнародною практикою застосування угод про уникнення подвійного оподаткування, повинна бути особою, яка визначає подальшу економічну долю доходу.

Додатково, поняття «тримач ризиків» грає важливу роль у визначенні фактичного отримувача доходу. Якщо нерезидент отримує дохід з джерела в Україні та перераховує більшу частину цього доходу іншому нерезиденту, який не має права на пільгову ставку оподаткування, то фактичним отримувачем визнається останній. Це забезпечує запобігання використанню привілеїв оподаткування шляхом перерозподілу доходів між нерезидентами.

Для визначення статусу бенефіціарного власника доходу, необхідно враховувати його функціональні обов'язки та повноваження, а також ризики, які він несе. У разі, коли особа, що отримує дохід, здійснює перерахування коштів іншій особі, вона виступає в ролі агента, і не вважається бенефіціаром. Проте, якщо особа діє самостійно і здійснює фактичне вигодоотримання, вона визнається фактичним отримувачем (див. постанову ВС від 17.02.2021 р. у справі № 808/3837/16).

Застосування зменшеної ставки податку залежить від того, чи є нерезидент бенефіціарним власником доходу. Це можливо, якщо нерезидент надав довідку відповідного уповноваженого органу своєї країни, яка підтверджує його статус бенефіціарного власника. При цьому документ повинен бути належним чином легалізований та перекладений згідно з законодавством України.

Законодавство також підкреслює, що визначення фактичного отримувача доходу вимагає врахування його здатності визначати подальшу економічну долю доходу і відсутності зобов'язань перераховувати дохід іншим особам. Це спрямовано на уникнення штучного перерозподілу доходів та недопущення зловживань при застосуванні пільгових ставок податку (див. постанову ВС від 24.01.2020 р. у справі № 803/188/17) [3].

2. Нерідко контролюючий орган робить свої висновки на припущеннях.

Стаття 103.3 Податкового кодексу України розглядає важливі аспекти визначення статусу бенефіціарного власника (фактичного отримувача) доходу в Україні. Контролюючий орган не може побудувати свої висновки про статус особи як агента, номінального отримувача або посередника щодо доходу на припущеннях, необхідно забезпечити обґрунтованість і доказовість таких висновків.

Верховний Суд в постанові від 17.02.2021 у справі № 808/3837/16 зазначає, що незалежно від форми оплати за придбані технології, важливим є дослідження фактичних обставин, які підтверджують її статус бенефіціарного (фактичного) отримувача доходу, а не спосіб оплати. Визначення статусу бенефіціара вимагає аналізу функцій, повноважень та ризиків, пов'язаних з отриманням доходу компанією [2].

3. Обмеження використання інтернет-джерел як достатнього доказу при визначенні статусу бенефіціарного власника доходу в Україні.

Отримана податківцями інформація в результаті пошуку в мережі Інтернет не може бути належним доказом у розумінні процесуального закону. Аналіз баз даних інтернет-ресурсів не є достатнім для підтвердження чи спростування статусу отримувача доходу як бенефіціарного власника (Постанова Верховного Суду України від 24.01.2020 у справі № 803/188/17) [3].

При визначенні статусу бенефіціарного власника доходу вимагається проведення комплексного аналізу фактичних обставин, який має бути заснований на достовірних і перевірених джерелах. Податкові органи повинні дотримуватись процедур, передбачених законодавством, і здійснювати об'єктивний аналіз належним чином документованих доказів.

Таким чином, інформація, знайдена на підставі «гуглення» податківцями або виключно в Інтернеті, не може бути прийнята як достатній доказ для підтвердження чи спростування статусу бенефіціарного власника доходу. У ході розгляду справи судами першої та апеляційної інстанції було надано належну оцінку доказам, наданих позивачем та зібраних судами на підставі та у відповідності до вимог Кодексу адміністративного судочинства України (у редакції на час прийняття рішень) та іншим обставинами, що спростовують позицію контролюючого органу про порушення позивачем вимог податкового законодавства щодо формування даних податкового обліку. Посилання контролюючого органу на здійснений аналіз баз даних інтернет – ресурсів не є належним доказом в розумінні процесуального закону, який би підтверджував, що отримувач доходу – Компанія «Tritico Holdings Limited» не є бенефіціарним власником такого доходу [3]. Необхідно проводити виважений, детальний аналіз фактичних обставин і матеріалів з різних джерел згідно з процедурою, передбаченою законом, для прийняття обґрунтованих висновків стосовно оподаткування та визначення статусу отримувача доходу. Доводи контролюючого органу щодо ненадання позивачем під час проведення перевірки річної фінансової звітності фірми чи висновків незалежних аудиторських фірм не доречні, оскільки з урахуванням аналізу норм податкового законодавства та норм міжнародного права, позивач не зобов'язаний мати фінансову звітність чи висновки аудиту фірми-нерезидента та надавати такі під час проведення перевірки.

4. Вимоги до документів для підтвердження статусу резидента іноземної країни для оподаткування за міжнародними договорами в Україні.

Факт підтвердження статусу резидента іноземної країни компанією є необхідною умовою застосування правил оподаткування, які передбачені міжнародним договором з Україною. Для цього необхідно мати документ, виданий компетентним органом відповідної держави, який підтверджує резидентство компанії на момент здійснення операції, і цей документ має бути відповідно легалізований та перекладений згідно з вимогами законодавства України.

Довідка (свідоцтво), яка підтверджує статус резидента компанії, якій виплачено дохід з джерелом походження з України, повинна мати дату, що пізніше дати операції з отримання доходу. Це означає, що компанія повинна бути резидентом іноземної країни на момент отримання

доходу, і довідка повинна підтверджувати саме такий статус на відповідну дату.

Жоден орган не має права видавати документи, що засвідчують факт резидентства особи наперед до фактичного перебування в такому статусі. Це забезпечує правдивість і актуальність інформації щодо статусу резидента компанії.

Якщо довідка (свідоцтво) про резидентство була видана раніше дати операції, то такий документ не може бути прийнятий як належний доказ перебування компанії в статусі резидента іноземної країни на момент отримання доходу. В такому випадку, платник податків не може скористатися пільговим оподаткуванням за міжнародним договором і має оподаткувати дохід згідно з внутрішнім законодавством України (див. постанову ВС від 10.12.2019 р. у справі № 806/12/13).

5. Роль субліцензії у визначенні фактичного отримувача доходу в оподаткуванні нерезидентів.

Фактичним отримувачем доходу може бути й субліцензіар, якщо він має право на отримання доходу від використання торговельних марок, вільно розпоряджається ним і не має зобов'язань щодо подальшого перерахунку такого доходу третім особам. Таким чином, якщо контролюючим органом не було враховано договірних відносин щодо використання торгового знака між власником і компанією, що має ексклюзивну, персональну ліцензію, і не було доведено, що у нерезидентів-контрагентів платника податків відсутній статус бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу, то висновок про порушення правил оподаткування доходів нерезидентів при виплаті роялті є передчасним.

При укладенні ліцензійних договорів, які стосуються використання об'єктів інтелектуальної власності, необхідно проводити обов'язковий аналіз та дослідження з урахуванням прав та обов'язків сторін, а також обсягу наданих ліцензійних прав. Важливо встановити наявність статусу бенефіціарних (фактичних) отримувачів (власників) доходу серед нерезидентів-контрагентів платника податків (див. постанову ВС від 16.10.2018 р. у справі № 826/6989/15) [5].

Контролюючий орган здійснив передчасний висновок про порушення правил оподаткування у межах спірних правовідносин, без встановлення об'єму прав, наданих ліцензіаром ліцензіату, та встановлення у нерезидентів – контрагентів позивача статусу бенефіціарних (фактичних) отримувачів (власників) доходу, що є обов'язковим у цій категорії справ, обов'язковому дослідженню підлягають ліцензійні договори, укладені між власниками об'єктів інтелектуальної власності та контрагентами позивача, чого у межах спірних відносин податковим органом здійснено не було.

Інформація щодо зареєстрованих торговельних марок та їх власників наявна на сайті Світової організації інтелектуальної власності (WIPO, сайт [www.wipo.int](http://www.wipo.int)) та у Базі даних «Зареєстровані в Україні знаки для товарів і послуг» Державного підприємства «Український інститут промислової власності», також залишена поза увагою податкового органу.

Компанія-нерезидент може бути визнана бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу згідно з умовами субліцензійного договору, якщо вона має право на отримання доходу, що походить від використання торговельних марок, та має повний контроль над таким доходом (див. постанову ВС від 18.09.2020 р. у справі № 826/5306/16) [6].

6. Концепція бенефіціарного власника застосовується не до всіх видів доходів, а лише до деяких конкретних категорій, таких як проценти, дивіденди, роялті тощо. Наприклад, у випадку фрахту, ця концепція не відповідає положенням податкового законодавства. Відповідно до пункту 14.1.260 статті 14 ПК України фрахт – винаго-

рода (компенсація), що сплачується за договорами перевезення, найму або піднайму судна або транспортного засобу (їх частин) для: перевезення вантажів та пасажирів морськими або повітряними суднами; перевезення вантажів залізничним або морським транспортом. Резиденти – платники податку, які сплачують на користь нерезидентів доходи у вигляді фрахту, зобов'язані утримувати податок за ставкою 6%, і цю ставку не можна знизити до пониженої ставки 15%, яка застосовується для деяких інших видів доходів. Позиція Верховного Суду: «Отже, виходячи з аналізу вищенаведених норм законодавства, що регулюють порядок сплати податку, платники податку – резиденти, що сплачують на користь нерезидентів доходи у вигляді фрахту, зобов'язані утримувати з таких доходів податок за ставкою 6%. Така ставка не визначається як «понижена» відносно ставки 15%, і застосовується безумовно до будь-яких операцій з виплати фрахту на користь нерезидента».

Звільнення від оподаткування може бути передбачене міжнародними договорами, але воно стосується лише певних платежів, які здійснюються на користь посередника в контексті інтерпретації термінів «прибуток» або «дохід». Наприклад, коли виплата фрахту здійснюється на користь особи, яка є перевізником, то така виплата за своєю суттю є доходом і підлягає оподаткуванню. Однак для експедитора отримана сума фрахту може відповідати або не відповідати ознакам доходу залежно від умов укладення та виконання окремого договору.

Враховуючи це, також слід зазначити, що законодавство іншої держави може встановлювати інші правила визначення того, чи належить плата експедитора до його прибутку (доходу), що залежатиме від конкретних обставин та застосовуваного права. Тому, для визначення оподаткування доходів з фрахту, слід детально аналізувати договірні умови та застосовне законодавство кожної з держав (див. постанову ВС від 12.02.2020 р. у справі № 160/1061/19) [7].

7. Банківська виписка, що містить інформацію про рух коштів за банківськими рахунками компанії-нерезидента, може служити належним, достовірним і достатнім доказом для встановлення факту отримання доходу цією особою, зокрема доходу з іноземних джерел, з яких не було сплачено податок на доходи фізичних осіб в Україні.

Такий документ є значущим у судовому процесі та при податковій перевірці, оскільки він надає важливі фінансові деталі і може підтвердити отримання доходу компанією-нерезидентом. Контролюючий орган має право використовувати банківські виписки для аналізу руху коштів та встановлення фінансової діяльності компанії-нерезидента.

Платник податків, який є кінцевим бенефіціаром, не обмежений у наданні суду доказів на спростування доводів контролюючого органу, якщо такі доводи не відповідають дійсним обставинам щодо отримання доходу (див. постанову ВС від 02.03.2020 р. у справі № 640/18930/18). Це означає, що якщо компанія-нерезидент намагається спростувати доводи податкового органу, що базуються на банківській виписці, вона може представити додаткові докази, які підтверджують дійсний характер отриманих коштів або їх призначення.

Відповідно до статті 67 Конституції України сплата податків відповідно до закону є конституційним обов'язком платника податку. Вичерпний перелік обставин, які звільняють платника податків від виконання податкового обов'язку, визначений у статті 37 ПК. Проте слід зазначити, що при зборі та представленні доказів важливо дотримуватися правових норм і процедур, які регулюють податкові питання, та звертатися до фахівців з правового і податкового консультування для забезпечення коректності і відповідності документації законодавству [8].

8. «Нестиковки» з інформацією щодо бенефіціарних власників можуть бути підставою для блокування розрахункових операцій.

Банки мають право здійснювати аналіз документів та інформації, яку надають клієнти, включаючи інформацію про нових кредиторів або сторони, з якими укладені угоди, в тому числі договори відступлення прав. Це робиться з метою виявлення ознак ризикової діяльності або можливості небезпеки використання банку для легалізації (відмивання) незаконно отриманих доходів або фінансування тероризму.

Якщо під час аналізу документів було виявлено ознаки, які можуть свідчити про неповне або неточне повідомлення про кінцевих бенефіціарних власників (контролерів) нерезидента, то Національний банк має право не підтверджувати здійснення операції із купівлі іноземної валюти, поки не будуть виправлені недоліки або надана необхідна інформація (див. постанову ВС від 09.02.2021 р. у справі № 804/3589/16) [9].

Слід зазначити, що НБУ підтверджує або не підтверджує можливість здійснення операції включеної до реєстру на підставі пакету документів, що подаються до Національного банку України уповноваженим банком та платником податків для підтвердження можливості здійснення відповідних операцій, а тому платник податків, як зацікавлена особа у підтвердженні такої операції, та обслуговуючий банк мають надати до НБУ повні, достовірні та достатні документи, які підтверджують можливість здійснення такої операції.

Натомість НБУ має право запитувати й отримувати від уповноваженого банку копії додаткових документів, а також запитувати від центральних органів виконавчої влади, правоохоронних органів, Державного інформаційно-аналітичного центру моніторингу зовнішніх товарних ринків, інших державних та комерційних устан

і організацій інформацію чи додаткові документи, необхідні для з'ясування обставин щодо конкретної операції, інформація про яку була подана у відповідному реєстрі.

Тобто НБУ має право запитувати й отримувати від уповноваженого банку копії додаткових документів у разі якщо наданих документів не достатньо, якщо такі містять суперечності, або якщо такі взагалі не надано, тощо.

Водночас, непідтвердження НБУ можливості здійснення операції з придбання валюти, включеної до реєстру, не позбавляє права платника податків повторно звернутись до обслуговуючого банку з заявкою на придбання. Такі заходи контролю та відповідальності спрямовані на запобігання можливому використанню банків для злочинних цілей, зокрема для легалізації (відмивання) грошей, отриманих злочинним шляхом, або для фінансування тероризму. Вони мають важливе значення для забезпечення фінансової безпеки та дотримання вимог антикорупційних та протидії відмиванню грошей законодавства.

**Висновки.** Визначення статусу бенефіціарного власника доходу в Україні є складним процесом. Контролюючі органи повинні базувати свої висновки на обґрунтованих доказах, уникаючи припущень. Інтернет-джерела не є належним доказом, лише достовірні та перевірені інформації може бути врахована. Довідка про статус резидента компанії повинна бути актуальною та мати дату пізніше за дату реєстрації доходу в податковому органі. Це допоможе забезпечити надійність та точність інформації. Недоліки в інформації про бенефіціарного власника можуть призвести до блокування розрахункових операцій, тому важливе вдосконалення системи надання та перевірки інформації для попередження податкових ризиків.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Постанова Верховного Суду від 02 березня 2018 р. у справі № 803/1005/17 (адміністративне провадження № К/9901/516/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72965294> (дата звернення: 30.12.2023).
2. Постанова Верховного Суду від 17 лютого 2021 р. у справі № 808/3837/16 (адміністративне провадження № К/9901/47799/18). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95494647> (дата звернення: 30.12.2023).
3. Постанова Верховного Суду від 24 січня 2020 р. у справі № 803/188/17 (адміністративне провадження № К/9901/31377/18). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87144610> (дата звернення: 30.12.2023).
4. Постанова Верховного Суду від 30 серпня 2019 р. у справі № 807/91/17 (адміністративне провадження № К/9901/40264/18). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83943287> (дата звернення: 30.12.2023).
5. Постанова Верховного Суду від 16 жовтня 2018 р. у справі № 826/6989/15 (адміністративне провадження № К/9901/6742/18). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77197100> (дата звернення: 30.12.2023).
6. Постанова Верховного Суду від 18 вересня 2020 р. у справі № 826/5306/16 (адміністративне провадження № К/9901/31960/18). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91642592> (дата звернення: 30.12.2023).
7. Постанова Верховного Суду від 12 лютого 2020 р. у справі № 160/1061/19 (адміністративне провадження № К/9901/21668/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87602425> (дата звернення: 30.12.2023).
8. Постанова Верховного Суду від 02 березня 2020 р. у справі № 640/18930/18 (адміністративне провадження № К/9901/24485/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88124584> (дата звернення: 30.12.2023).
9. Постанова Верховного Суду від 09 лютого 2021 р. у справі № 804/3589/16 (адміністративне провадження № К/9901/42766/18). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94737553> (дата звернення: 30.12.2023).