

УДК 336.227:341

DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2019.8.24>**Анастасія Косенкова,**

аспірант кафедри фінансового права

Київського національного університету імені Тараса Шевченка,

старший консультант групи People Advisory Services в ЕУ України

РОЗВИТОК КОНЦЕПЦІЇ БЕНЕФІЦІАРНОГО ВЛАСНИКА ПРИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ПЛАНУ BEPS В УКРАЇНІ

Концепція бенефіціарного власника отримала розвиток не лише на рівні міждержавних угод про уникнення подвійного оподаткування, але й поступово імплементується в національне податкове законодавство України. Автор зазначає, що така концепція вже відома Податковому Кодексу (ПК) України, але з урахуванням потреб реалізації плану BEPS в Україні розроблені відповідні заходи, метою яких є розширення законодавчого закріплення цієї концепції. Хоча, на думку автора, таке розширення повинно відбуватися виходячи з чітко обґрунтованих та науково і практично виважених концептів різних аспектів категорій «бенефіціарна власність» та «бенефіціарний власник». У зв'язку з цим у статті розглядаються процеси формування й розвитку концепції бенефіціарного власника в ході імплементации плану BEPS в Україні, що відбувається головним чином через прийняття та імплементацию в національне законодавство відповідних заходів BEPS. Автор розглядає такі кроки, необхідність імплементации яких визначено та розроблено відповідною програмою, як: кроки № 3; № 4; № 6; № 7; № 8–10; № 13. Автор визначає, що їхня цінність полягає в тому, що результатом їх запровадження має стати якісно нова система реалізації фінансових та господарських відносин. У процесі дослідження автором було виявлено, що розкриття інформації та посилення заходів моніторингу діяльності суб'єктів господарювання у сфері зовнішньоекономічної діяльності здатне поставити під належний рівень контролю фінансові операції, в тому числі ті, метою яких є ухилення від оподаткування. Хоча такий перелік заходів вже є для України значним кроком на шляху до досягнення високого рівня транспарентності системи оподаткування, їх реалізація на сучасному етапі потребує суттєвого коригування та розширення. Натомість у статті пропонується розширити такий перелік шляхом імплементации таких кроків плану BEPS у законодавство України, як крок № 1 «Вирішення податкових проблем «цифрової економіки» та крок № 2 «Нейтралізація наслідків гібридних податкових схем».

Ключові слова: розмивання податкової бази, зменшення податкового навантаження, мінімальні стандарти, автоматичний обмін інформацією, агресивне податкове планування.

Постановка проблеми. План BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) – «Розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування» – є глобальним планом дій, основною метою якого є унеможливлення ухилення від оподаткування. Його прийняття стало реакцією більшості провідних держав світу на політику застосування агресивних схем податкового планування, які використовуються глобальними корпораціями та мають на меті виведення прибутків із країни, де вони генеруються в іншу країну, податкове навантаження в якій є суттєво меншим, ніж у першій. Такий інструмент дозволяє транснаціональним корпораціям суттєво економити на податкових відрахуваннях, але при цьому створює передумови для втрат в економіці, у якій 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. Водночас впровадження плану BEPS в Україні тягне за собою внесення змін до податкового законодавства у частині визначення концепції бенефіціарного власника як ключової фігури у запобіганні розмиванню податкової бази. На жаль, натепер концепцію бенефіціарного власника не можна вважати цілком вивченою та зрозумілою українському законодавцю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Концепція бенефіціарного власника є предметом досліджень багатьох вітчизняних і закордонних вчених, таких як П. О. Селезнь, В. О. Гідрім, Ш. дю Шот, К. Фогель, Л. де Бро, О. Крижанівська тощо. Але, незважаючи на наявність достатньої кількості науко-

вих досліджень, питання концепції бенефіціарного власника в ході імплементації плану BEPS в Україні не є дослідженим, що негативно впливає на розвиток наукової думки та відсутність єдиного підходу до розуміння концепції.

Мета статті є вивчення особливостей закріплення концепції бенефіціарного власника в українському податковому законодавстві в ході імплементації плану BEPS в Україні.

Виклад основного матеріалу. Механізм, на дію якого спрямовується BEPS, полягає в такому: 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 та тієї країни, у 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 – мінімізацію податкового навантаження, причому вибирають 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 великих розвинутих економік.

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

У цьому контексті для оптимізації податкового планування та легального зменшення податкових платежів з дотриманням принципу законності під час провадження господарської діяльності та отримання прибутку найбільш прогресивним інструментом є BEPS.

Для України імплементація Плану BEPS означає прийняття та законодавче закріплення мінімального стандарту, який вклю-

чає «чотири з п'ятнадцяти кроків: боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування (крок 5); уникнення зловживань при застосуванні податкових конвенцій (крок 6); удосконалення вимог до документації з трансфертного ціноутворення (крок 13) і збільшення ефективності механізмів вирішення суперечок щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами (крок 14)» [1], причому, на думку Л. Рубаненко, найбільш важливим та актуальним у сучасних умовах для України є «запобігання створенню штучних структур (схем) із метою використання переваг, що надаються угодами про уникнення подвійного оподаткування. Зокрема, необхідно на законодавчому рівні передбачити запровадження до чинних договорів з уникнення подвійного оподаткування додаткових вимог до резидентів договірних країн, які мають право на використання угоди. Мета цих вимог – дискваліфікувати компанії посередників, які фактично не ведуть діяльність у відповідній країні і створені лише для використання переваг, що надаються угодою про усунення подвійного оподаткування» [2]. Слід наголосити, що запровадження таких вимог необхідно одночасно передбачити й в угодах про уникнення подвійного оподаткування.

У цьому контексті найбільш дієвим інструментом є так звана MLI Конвенція (Багатостороння конвенція з імплементації пов'язаних з податковими угодами заходів для запобігання BEPS), підписання якої Україною відбулося в 2017 році. Її мета – унеможливити ухилення від оподаткування та зловживання положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування. Сутність та механізм дії MLI Конвенції полягає в тому, що вона виключає спроби пошуків інструментів мінімізації податкового навантаження засобами набуття такого статусу учасниками відносин, який дає можливість уникати оподаткування. Наприклад, деталізується категорія постійного представництва, його юридичний статус, запроваджується відмінність від концепції «бенефіціарний власник», 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 «багатостороння конвенція MLI є 15 кроком Плану дій BEPS. 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» [3].

Слушною є точка зору Н. Бец, яка акцентує увагу на тому, що «впровадження Україною Плану BEPS в національне законодавство є умовою ОЕСР в аспекті боротьби з ухиленням від оподаткування та підвищення податкової прозорості. Тому для ефективної реалізації плану BEPS Україні необхідно приєднатися до CRS стандарту (Common Reporting Standard) – автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки нерезидентів за міжнародним стандартом» [4]. Для цього Україна повинна приєднатися до Багатосторонньої угоди ОЕСР про співпрацю між компетентними органами з питань автоматичного обміну інформацією.

Цей етап сьогодні розпочато: на стадії ухвалення перебуває відповідний проект Закону № 6503 від 25.05.2017 «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань)». «Обмін податковою інформацією є важливою складовою міжнародної боротьби з розмиванням бази оподаткування, з офшорними технологіями, які суттєво зменшують доходи бюджету будь-якої країни. Імплементация стандарту CRS, взаємодія з США в межах FATCA потребує законодавчих змін в частині процедур отримання та відкриття даних про стан рахунків фізичних осіб органам ДФС, встановлення принципів обробки та передавання податкової інформації компетентним органам інших країн тощо» [5]. Головний збуток проекту Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань)» – пропозиції щодо доповнення Податкового кодексу України новим Розділом 101 «Міжнародне співробітництво щодо автоматичного обміну інформацією з податкових питань», який регулюватиме загальні засади здійснення міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань; визначатиме коло суб'єктів ринку та фінансових установ, на які покладається обов'язок надавати таку інформацію; пропонує межі стандартів та вимог до інформації з податкових питань, яка підлягає міжнародному обміну; визначає права та обов'язки суб'єктів подання та учасників процесу обміну інформацією [6]. На нашу думку, основні здобутки прийняття цього закону полягатимуть у такому:

– по-перше, Україна отримує доступ до дієвих механізмів міжнародного моніторингу та контролю за рухом фінансів, що суттєво підвищить якість податкової політики у сфері протидії ухиленню від оподаткування;

деофшоризації; легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом;

– по-друге, Україна, запровадивши стандарти CRS, наблизиться до такого стану національної податкової політики, який відповідатиме вимогам не лише BEPS, а й ЄС. Таким чином, досягатиметься необхідний рівень прозорості та стабільності податкового законодавства та системи адміністрування податкових надходжень.

Останнє дає нам усі підстави стверджувати, що План BEPS повинен розглядатися Україною в тому числі або навіть головним чином як засіб наближення вітчизняного законодавства у сфері оподаткування до стандартів законодавства ЄС. Такий синергетичний ефект від запровадження Плану BEPS з одночасним досягненням певних здобутків на рівні євроінтеграційних перетворень.

Кабінет Міністрів України відреагував на потребу долучення України до Плану BEPS, та станом на середину 2017 року було розроблено відповідну дорожню карту реалізації Плану дій BEPS, що дає змогу «ефективно протидіяти агресивному податковому плануванню, розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з-під оподаткування та розвиває ініціативу стосовно подальшої імплементации всіх заходів Плану дій BEPS у партнерстві з ОЕСР» [7]. Слід наголосити на тому, що сам по собі процес імплементации Плану дій BEPS розпочато в Україні ще в 2016 році.

Так, однією з основних новел, що пропонуються для імплементации до Податкового Кодексу України, є норма пп. 9.3.2.12 п. 39.3.2 ч. 36.3 ст. 39 ПК України, відповідно до якої «витрати, пов'язані з обслуговуванням материнської компанії міжнародної групи компаній, або витрати на користь (в інтересах) їх бенефіціарних власників не вважаються витратами, що здійснюються у внутрішньогрупових операціях, та, відповідно, не можуть розглядатись як такі для інших компаній-учасників міжнародної групи, якщо ці компанії компенсують відповідні витрати» [8]. Таке формулювання свідчить, що витрати як на користь, так і в інтересах бенефіціарних власників не вважаються витратами, здійсненими у внутрішньогрупових операціях, та фактично вони не беруться до уваги, коли формується база оподаткування. З одного боку, такий підхід демонструє ототожнення юридичного та економічного змісту власності та титулу власності на грошові кошти, які витрачаються. З іншого боку, витратна частина фінансових потоків суб'єкта господарювання впливає на процес формування бази оподаткування, а отже, зна-

чення бенефіціарного власника поширюється не лише на категорію «прибуток/дохід» та спосіб його розподілу чи використання, але й на сам процес формування безпосередньої величини оподаткованого прибутку, доходу, капіталу, економічного результату.

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) (п. 39.4.6 ч. 39.4 ст. 39 Проекту змін до ПК України); спрощена документація для контрольованих операцій з придбання (продажу) послуг з низькою доданою вартістю (п. 39.4.6 ч. 39.4 ст. 39 Проекту змін до ПК України); звіт у розрізі країн міжнародної групи компаній (п. 39.4.10 ч. 39.4 ст. 39 Проекту змін до ПК України) [8]. 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 транспарентні 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.

Ще одна новела ПК України полягає в імплементації концепції, що міститься в статті 39-2 «Контрольовані іноземні компанії», яка раніше не була відома ні вітчизняному законодавству, ні 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» [8]. Тому цілком логічно, що Проект Закону України про реалізацію Плану BEPS визначає контролюючою особою такої компанії «фізичну особу-резидента України, яка визнається кінцевим бенефіціарним власником (контролером) контрольованої іноземної компанії у значенні, наведеному в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [8]. Таким

чином, Проект Закону України про реалізацію Плану BEPS у сфері регулювання діяльності контрольованої іноземної компанії ув'язує положення Плану BEPS із заходами у сфері протидії легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом.

На нашу думку, такий зв'язок аналізованого законопроекту із законодавством у сфері протидії ухиленню від оподаткування є надзвичайно прогресивним засобом законодавчого регулювання системи адміністрування податків та зборів. Але через те, що він передбачає обмін, контроль та постійний моніторинг фінансових потоків суб'єктів господарювання, виникає проблема, що в сучасних умовах та реаліях української владної системи такі повноваження, які за всією логікою потрібно покласти на органи ДФС у країні, призведуть до створення монопольного органу неконтрольованого тиску на бізнес. Відсутність прозорості в діяльності фіскальних органів в Україні, недостатній рівень довіри з боку бізнесу, постійні корупційні скандали та схеми, що донедавна стосувались навіть найвищого керівництва ДФС України, – усе це робить наведені зміни в частині розробки концепції контрольованих іноземних компаній занадто передчасними.

Найбільш значущою новелою ПК України передбачено трансформування поняття «бенефіціарний власник». Так, Проект Закону України про реалізацію Плану BEPS передбачає зміну п. 103.3 ст. 103 ПК України та викладення його 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)» [8].

Системний аналіз положень цієї норми та норми, яку пропонується змінити, показав:

– раніше для ідентифікації бенефіціарного власника досить було лише такої ознаки, як наявність права «на отримання дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні» [9]. Натомість сам по собі План BEPS суттєво розширює ознаки бенефіціарного власника, а тому в аналізованому вище Проекті змін до ПК України додається ще одна ознака для визначення бенефіціарного власника: він повинен бути вигодоотримувачем щодо наведених вище доходів, тобто фактично

розпоряджатися ними. Така норма свідчить про розшарування, розщеплення юридичного та економічного змісту категорії «власність», а тому відбувається запровадження нової категорії для національного законодавства, що потребує, на наш погляд, суттєвої доктринальної розробки всіх аспектів бенефіціарної власності;

– п. 103.3 ст. 103 ПК України не містить раніше перелік ознак, які висувалися законодавцем до особи, що 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» [9]. Але Проект Закону України про реалізацію Плану BEPS розширює та деталізує 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 частину 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 у 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» [8].

Таким чином, засобами Проекту Закону України про реалізацію Плану BEPS пропонується імплементувати в національне законодавство розширене тлумачення категорій «бенефіціарний власник» та «бенефіціарна власність». При цьому таке тлумачення передбачатиме певну трансформацію самої концепції власності на доходи, дивіденди чи роялті, оскільки дещо відрізнятиметься 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 з погляду адміністрування податків вона, на нашу думку, 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 сьогодні важливим є не лише запровадження Плану BEPS, але й одночасне вдосконалення системи оподаткування, перегляд податкових ставок та взагалі бази й об'єктів оподаткування.

Висновки

Таким чином, підбиваючи підсумки, слід зауважити, що 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, вирішити які можливо 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 хоча й нетипова для українського законодавства, однак має важливе значення для системи міжнародних угод, учасником яких є Україна, а тому потребує якщо не детермінації, то хоча б номінального закріплення в українському законодавстві.

Список використаних джерел:

1. Лівак А. Імплементация плану BEPS в Україні: проблеми та перспективи для бізнесу. URL: <http://imgpartners.com.ua/company/publications/implimentacija-planu-beps-v-ukraini-ta-perspektivi-biznesu-738-738-738/> (дата звернення: 04.08.2019).
2. 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: 04.08.2019).
3. Захарченко М. Імплементация плану BEPS в Україні. URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/implimentacija-planu-beps-vukrayini.html> (дата звернення: 04.08.2019).
4. Бец Н. План BEPS: надія на прозоре оподаткування бізнесу. URL: https://lb.ua/blog/nina_bets/414186_plan_beps_nadiya_prozore.html (дата звернення: 04.08.2019).
5. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань)». URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=61889 (дата звернення: 04.08.2019).

6. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо міжнародного автоматичного обміну інформацією з податкових питань). URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=61889 (дата звернення: 04.08.2019).

7. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249982923> (дата звернення: 04.08.2019).

8. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імplementації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування». URL: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Законопроект%20БЕПС.pdf> (дата звернення: 04.08.2019).

9. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР). 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.

A beneficial owner is a person who enjoys the benefits of ownership even though title to some form of property is in another name. It also means any individual or group of individuals who directly or indirectly, has the power to vote or influence the transaction decisions with respect to specific security, such as shares in a company. The concept of beneficial owner has evolved not only in the international double tax treaties, but is also gradually being implemented to the Ukrainian national tax law. The author determines that the Tax Code of Ukraine already notes the concept, but for the concept's extension a lot of provisions are needed to be implemented. Therefore, the article considers the process of development of the beneficial owner concept in course of implementation of BEPS plan in Ukraine, which is mainly due to the adoption and implementation of relevant BEPS measures to the national tax legislation. The author also considers the steps, which have been identified and developed in this respect, such as: steps 3; № 4; № 6; № 7; № 8-10; № 13. The author notes that value of those steps is reduced and the result of their implementation should create new system of development of financial and economic relations. It is also found that disclosure of information and strengthening of monitoring measures in the sphere of foreign economic activities (including those directed to elimination of tax evasion) can make the financial transaction much controlled. Although it might help to achieve a high level of transparency of the taxation system. Additionally, the author proposes to extend the list of implemented steps from BEPS plan with step 1 "Solving tax problems of "digital economy" and step 2 "Offsetting the effects of hybrid tax schemes".

Key words: tax base erosion, reduction of tax burden, minimum standards, automatic exchange of information, aggressive tax planning.