



**НЕЗАЛЕЖНА  
АСОЦІАЦІЯ  
БАНКІВ  
УКРАЇНИ**

Вих. № 6112-02/04  
від 02.04.2019р.

Україна, 03150, м. Київ  
вул. Червоноармійська, 72  
під'їзд 3, поверх 3, офіс 96  
тел.: +38 (044) 300-10-15  
www.nabu.ua

**Міністру фінансів України  
пані МАРКАРОВІЙ О.С.**

*Щодо розгляду Експертною Радою  
питання стосовно концепції  
бенефіціарного власника*

***Шановна Оксано Сергіївно!***

*Користуючись нагодою, висловлюємо Вам свою повагу та бажаємо успіхів у професійній діяльності.*

Незалежна асоціація банків України (далі – НАБУ), як представник банківського співтовариства, яка об'єднує переважну частину банківських установ України, звертається до Вас з приводу включення до переліку питань Експертної ради з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій при Міністерстві фінансів України (далі - Експертна рада) роз'яснення щодо розуміння та застосування положень Податкового кодексу (далі – «ПКУ») стосовно концепції бенефіціарного власника для цілей застосування понижених ставок податку або звільнення від оподаткування згідно з правилами міжнародних договорів України до доходів, отриманих нерезидентами.

Протягом останнього часу практика перевірок платників податків, в тому числі банків-членів НАБУ, свідчить про наявність системної проблеми щодо розуміння та застосування представниками Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) положень Податкового кодексу (далі – ПКУ) стосовно концепції бенефіціарного власника.

Так, згідно пункту 103.3 статті 103 чинної редакції ПКУ 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.

Тобто, передбачені міжнародними договорами пільги зі сплати податку не можуть бути застосовані у випадку, коли нерезидент діє як проміжна ланка в інтересах іншої особи, тобто має вузькі, обмежені повноваження у відношенні доходу. При цьому для визначення бенефіціарного статусу юридичної особи-нерезидента що отримує доходи із джерел в Україні **вирішальним є не структура власності такого нерезидента, а можливість отримувати вигоду та визначати подальшу економічну долю доходу за конкретною операцією, а також наявність/відсутність договірних або юридичних зобов'язань щодо перерахування такого доходу іншій особі<sup>1</sup>.**

Такий підхід та критерії для віднесення нерезидента-отримувача доходів до категорії бенефіціарного власника (фактичного отримувача) містяться й в

002429

<sup>1</sup> п. 14 Постанови ВС від 14 серпня 2018 року у справі №817/1045/17



коментарях до Модельної конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал, які використовуються для тлумачення поняття бенефіціарного власника на підставі положення статті 32 «Додаткові засоби тлумачення» Віденської конвенції про право міжнародних договорів від 1969 року.

Проте, останнім часом на практиці органи ДФС часто ототожнюють поняття «бенефіціарного власника (фактичного отримувача) доходу» з «кінцевим бенефіціарним власником (контролером) юридичної особи», яким може виступати фізична особа, яка здійснює вирішальний вплив на юридичну особу, зокрема, шляхом прямого або опосередкованого володіння.

Часто, зокрема в публічних холдингових структурах, кінцевого бенефіціарного власника (контролера) юридичної особи може не бути взагалі. Визначення кінцевого бенефіціарного власника (контролера) юридичної особи не має жодного відношення до правил застосування міжнародних договорів України про усунення подвійного оподаткування, натомість, згідно з ПКУ, повинне застосовуватись виключно для цілей підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 ПКУ. Первісно, цей термін застосовується для цілей регулювання Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», який не регулює праввідносини в сфері оподаткування.

Для цілей застосування податку на доходи нерезидентів згідно із нормами ст.103 і п.141.4 ПКУ, та відповідних положень міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування (якщо вони передбачають бенефіціарний статус одержувача доходу як умову застосування переваг такого міжнародного договору), та для цілей пп.140.5.7. ПКУ, значення має статус одержувача доходу за конкретної операцією як бенефіціарного одержувача саме цього окремого доходу, а не вся його акціонерна структура, відносини прямого чи опосередкованого контролю щодо нього, його діяльності загалом, розподіл його загального прибутку тощо.

Згідно із положеннями ст.5 ПКУ, 5.1. для регулювання податкових відносин застосовуються правила, положення і терміни, установлені цим Кодексом.

У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу. Визначення бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України наведено у п.103.3. ПКУ і зазначене вище. Це визначення жодним чином не згадує відносини корпоративного контролю в групі нерезидента та його кінцевих контролерів.

Отже, зазначене змішування та підміна юридичних понять з боку органів ДФС прямо суперечать положенням зазначених норм ПКУ. Також, така практика суперечить принципу правової визначеності, відповідно до якого особи-платники податків, а також нерезиденти з доходу яких утримується відповідний податок, повинні в достатній мірі мати можливість передбачити, як правова норма буде застосовуватися у певному випадку, і які правові наслідки буде мати таке застосування.

Крім цього, відповідно до пункту 3.2 статті 3 ПКУ якщо міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого надано Верховною Радою України,



встановлено інші правила, ніж ті, що передбачено Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

У свою чергу, вимоги щодо відповідності нерезидентів критеріям бенефіціарного власника (фактичного отримувача) згідно з окремими міжнародними договорами України та щодо окремих видів доходів із джерел в Україні не передбачені.

Наприклад, пунктом 2 статті 10 Конвенції між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна від 11.08.1993 (надалі – «Конвенція») передбачено, що у разі якщо нерезидент **фактично має право** на дивіденди (тобто, є їх бенефіціарним власником (фактичним отримувачем)) і підлягає оподаткуванню у відношенні дивідендів у Великобританії, податок, що стягується в Україні, не повинен перевищувати:

- 5 відсотків загальної суми дивідендів, якщо право на дивіденди має компанія, яка контролює прямо або посередньо принаймні 20 відсотків капіталу з правом голосу компанії, що сплачує дивіденди;
- 10 відсотків загальної суми дивідендів в інших випадках.

Натомість, пунктом 5 статті 13 цієї ж Конвенції передбачено, що доходи від відчужування будь-якого майна, іншого ніж те, про яке йдеться у пунктах 1, 2, 3 і 4 статті 13 (наприклад, цінних паперів) оподатковуються тільки в Договірній Державі, резидентом якої є особа, що відчужує майно, і підлягає оподаткуванню у відношенні цих доходів у цій Договірній Державі. Тобто даним пунктом не передбачена умова відповідності особи, що відчужує майно, критеріям бенефіціарного власника (фактичного отримувача) доходів.

Таким чином, згідно з вищезазначеним, особа, що виплачує оподатковуваний дохід нерезиденту та є відповідальною за утримання і сплату податку на доходи нерезидентів, може застосовувати норми Конвенції щодо:

- дивідендів, у разі якщо їх отримувач є резидентом Великобританії, бенефіціарним власником (фактичним отримувачем) дивідендів і підлягає оподаткуванню у відношенні дивідендів у Великобританії;
- доходів від відчуження, наприклад, цінних паперів, у разі якщо їх отримувач є резидентом Великобританії та підлягає оподаткуванню у відношенні цих доходів у Великобританії.

Проте на практиці органи ДФС, апелюючи до вимог пункту 103.2 статті 103 ПКУ вимагають підтвердження, що нерезидент є бенефіціарним власником (фактичним отримувачем) щодо усіх без виключення типів доходів з джерелом з України, нівелюючи пункт 3.2 статті 3 ПКУ та вимоги відповідних міжнародних договорів. Такий підхід призводить до подвійного оподаткування всупереч нормам та цілям міжнародних договорів та, як наслідок, суттєво знижує інвестиційну привабливість держави.

Відповідно до визначення бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу, наведеного у п.103.3 ПКУ, таким одержувачем доходу має визнаватись особа, що має право на отримання таких доходів (тобто, відповідно до документів, що оформлюють операцію, є належним одержувачем доходу). При цьому, єдиними ознаками небенефіціарного одержувача доходу визначені такі: особа є агентом, номінальним утримувачем (власником) або іншим посередником щодо такого доходу. Про те, що особа є посередником, може свідчити наявність юридичного зобов'язання здійснити конкретну операцію



(одержати дохід) в інтересах іншої особи, таких як агентська, комісійна угода, договір поруки, або інші аналогічні договори, із змісту яких випливає, що безпосередній одержувач доходу діє в інтересах іншої особи, а не у своїх власних інтересах. Відповідно, за відсутності підтвердження таких посередницьких відносин, та на наявності юридичних підстав для одержання у власних інтересах доходу за певною операцією, одержувач доходу має визнаватись його бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) для цілей ПКУ.

Враховуючи викладене вище та з метою правильного та однозначного застосування норм податкового законодавства України просимо Міністерство фінансів України включити зазначене питання до переліку питань Експертної ради для затвердження Узагальнюючої податкової консультації з урахуванням наступного:

1. Поняття «кінцевого бенефіціарного власника (контролера) юридичної особи» **не може використовуватись** з метою обґрунтування правомірності застосування звільнення від оподаткування або зменшених ставок податку, передбачених міжнародними договорами України, згідно зі ст.103 ПКУ та положеннями відповідних міжнародних договорів України.

2. Звільнення від оподаткування або зменшена ставка податку, передбачені міжнародним договором України, повинні застосовуватись, якщо нерезидент у встановленому порядку підтверджує, що є резидентом країни, з якою укладено відповідний міжнародний договір України, та при виконанні інших умов, прямо передбачених положеннями такого міжнародного договору для відповідного виду доходу.

3. Для застосування звільнення від оподаткування або зменшеної ставки податку, передбаченої відповідним міжнародним договором України, умова щодо статусу нерезидента – одержувача оподатковуваного доходу з джерелом походження з України як бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) цього доходу застосовується лише у випадках, **якщо ця умова передбачена міжнародним договором для такого виду доходу.**

4. Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) для цілей ПКУ є особа, що на підставі документів за певною операцією одержує дохід за нею у власних інтересах, а не в інтересах іншої особи. Про те, що дохід одержується в інтересах іншої особи, мають свідчити документи власне за операцією з одержання доходу, та документи, що підтверджують, що одержувач доходу є посередником в операції та здійснює її в інтересах третьої особи (є агентом, комісіонером, повіреним, тощо).

З метою усунення вільного тлумачення концепції «бенефіціарного власника (фактичного отримувача) доходу» та отримання чіткого алгоритму дій, НАБУ звертається з проханням про підтримку пропозицій банківської спільноти.

Сподіваємось на плідну співпрацю та зворотній зв'язок.

З повагою

Виконавчий директор

Вик. Костюкіна О.А.  
Тел. 044-300-10-15



Олена Коробкова.