

14. Kolpakov V. K., Kuzmenko O. V. (2003). *Administratyvne pravo Ukrainy [Administrative Law of Ukraine]*. К.: Yurinkom Inter [in Ukrainian].

15. Lukianets D. M. (2001). *Instytut administratyvnoi vidpovidalnosti: problemy rozvytku [Institute of administrative responsibility: problems of development]*. К.: in-t derzhavy i prava [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 28.09.2018

УДК 336.227 : 341

*Косенкова Анастасія Геннадіївна,
аспірант 1 року навчання
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка
anastasiia.kosenkova@gmail.com*

ІНСТИТУТ БЕНЕФІЦІАРНОГО ВЛАСНИКА: ПОНЯТТЯ, ОЗНАКИ ТА КРИТЕРІЇ ВИЗНАЧЕННЯ

У статті проаналізовано поняття бенефіціарного власника, як правової категорії, її визначення у роботах вітчизняних та закордонних науковців, а також у практиці міжнародного та українського оподаткування. Крім того, досліджено розвиток співробітництва держав у цій сфері – основні напрями, особливості і форми міжнародної співпраці.

Ключові слова: бенефіціарний власник, модельна конвенція, міжнародне співробітництво, оподаткування.

Kosenkova A. BENEFICIAL OWNERSHIP: CONCEPT, FEATURES AND CRITERIA OF DETERMINATION

The author analysed the concept of beneficial owner, its determination in the research papers of national and foreign scientists, as well as in international and Ukrainian taxation. In addition, author explored main directions, features and forms of international cooperation in this area.

Key words: beneficial owner, model convention, international cooperation, taxation.

Постановка проблеми. Концепція бенефіціарного власника вже протягом декількох десятиліть є предметом дискусій в науці та практиці міжнародного оподаткування. Відсутність чіткого визначення самого терміну “бенефіціарний власник (бенефіціар)”, а також однозначного розуміння його значення, тільки поглиблюють невизначеність для платників податків у міжнародній площині.

На сучасному етапі реформування податкової системи важливим є забезпечення відповідності світовим стандартам з метою формування зрозумілих і чітких основ взаємовідносин між платниками податків та податковими органами, які позитивно б впливали на інвестиційний клімат та зовнішньоекономічну діяльність вітчизняних суб'єктів господарювання. Світовий досвід тлумачення норм інституту бенефіціарного власника втілений у МК ОЕСР (Модельній конвенції Організації економічного співробітництва та розвитку) та, за умови його належної адаптації в українське законодавство, може стати одним із важливих елементів, необхідних для забезпечення відповідності вітчизняної податкової системи світовим стандартам щодо протидії розмиванню податкової бази та уникнення подвійного оподаткування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Концепція бенефіціарного власника стала предметом досліджень таких вітчизняних і закордонних вчених, як П.О. Селезнь, В.О. Гідірім, Ш. дю Шот, К. Фогель, Л. де Бро, О. Крижановська, тощо. Але, незважаючи на, перший погляд, достатню кількість наукових розробок з вибраної тематики, питання концепції бенефіціарного власника до сих пір залишається недослідженим, що тягне за собою негативний вплив на розвиток наукової думки та відсутність єдиного підходу до розуміння концепції.

Формулювання цілей статті. Виходячи з вищезазначеного, *метою* цієї статті можна визначити дослідження концепції бенефіціарного власника в українському податковому законодавстві та науковій літературі, а також у міжнародних актах, та виокремлення критеріїв визначення бенефіціарного власника як правової категорії.

Виклад основного матеріалу. Концепція бенефіціарного власника зародилась поза межами механізму міжнародно-правового регулювання податкових відносин. Її основні засади були сформовані в рамках інституту трасту в англосаксонській правовій сім'ї і ґрунтуються на ідеї можливості розподілу різних функцій власності між різними особами, що дає змогу виокремлювати “номінального власника”, “юридичного власника” та “бенефіціарного власника” [1]. У самому загальному вигляді концепція бенефіціарного власника є більш м'яким

варіантом положень про обмеження пільг, характерним для модельних конвенцій ОЕСР та ООН (Організації Об'єднаних Націй) на відміну від аналогічної концепції обмеження пільг, характерної для податкових конвенцій США [2].

Поняття “бенефіціарний власник (бенефіціар)” має величезне значення при визначенні прав особи відповідно до міжнародних податкових угод, а, значить, і на співвідношення податкових прав договірних держав. Так, пошук в базі даних міжнародних податкових угод (Tax Treaty Database) Міжнародного Бюро Фіскальної Документації (IBDF) виявив згадку словосполучення “beneficial owner” у більш ніж 1000 податкових угодах, укладених між державами. З урахуванням значного збільшення кількості укладених податкових угод, можна зробити висновок, що значення цієї концепції тільки збільшилася.

Зазвичай під “бенефіціарним власником” розуміється реальний власник компанії, тобто той, кому компанія належить не юридично, а фактично, а також той, хто оказує суттєвий вплив на господарську діяльність компанії та прийняття рішень, фактично отримує дохід та має повне право на його розпорядження. Бенефіціаром у цьому розумінні може бути лише фізична особа.

Однак, поняття “бенефіціар” може мати різний зміст залежно від того, в якій сфері воно застосовується. Так, поняття може застосовуватися для цілей:

- застосування законодавства про протидію розмиванню податкової бази, та/або
- застосування міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування, та/або
- застосування законодавства про корпоративне та трастове право (переважно в англо-саксонській правовій сім'ї) [3].

“Бенефіціарний власник (бенефіціар)” в контексті застосування законодавства про протидію розмиванню податкової бази.

Лише у 1977 році за результатами обговорення ініціативи Сполученого Королівства протягом 1968-1970 рр. положення про бенефіціарного власника отримало своє безпосереднє закріплення в тексті МК ОЕСР та коментарях до неї [4]. Але запропонований розробниками МК підхід неоднозначно оцінюється з погляду сьогодення. По-перше, відсутніми були не лише вказівки на те, хто саме може вважатися бенефіціарним власником, але й критерії, за допомогою яких можна було визначити наявність необхідних ознак бенефіціарного власника [4]. По-друге, не було чіткого розуміння, чи вичерпується агентами та номінальними власниками перелік осіб, які не можуть вважатися бенефіціарними власниками. По-третє, сам термін “бенефіціарний власник” був позбавлений єдиного та однозначного тлумачення в національних податкових системах держав-членів ОЕСР на момент внесення змін до МК ОЕСР [5].

Як вважає Ш. дю Тот, за умови відсутності власного підходу до тлумачення терміну “бенефіціарний власник” у законодавстві договірних держав і з урахуванням того, що відповідний термін введений у МК ОЕСР, неможливим стає звернення до внутрішньодержавного розуміння терміну “бенефіціарний власник”. А тому при запозиченні договірними сторонами норм з МК існує ризик того, що такі норми розуміються, як це було передбачено розробниками таких норм, без урахувань особливостей національного законодавства [6]. Так, К. Еліфф вважає, що вихідною точкою в тлумаченні терміна “бенефіціарний власник” має бути саме його внутрішньодержавне розуміння, оскільки, по-перше, це передбачено абз. 2 ст. 3 МК ОЕСР – “будь-який термін, не визначений у Конвенції, має, якщо з контексту не випливає інше, те значення, яке надається йому законодавством цієї держави стосовно податків, на які поширюється діє цієї Конвенції”, по-друге, в країнах англо-саксонської системи права існують тривалі традиції внутрішньодержавного використання відповідного терміну, по-третє, мають місце судові рішення в практиці держав (Сполучене Королівство, Франція, Канада), які, на думку автора, підтверджують обґрунтованість використання внутрішньодержавного тлумачення терміну “бенефіціарний власник” [7].

Існує також менш поширена точка зору, що термін “бенефіціарний власник” повинен мати “міжнародне фіскальне значення” (англ. - international fiscal meaning), тобто значення, єдине для всіх країн, які застосовують податкові угоди, що містять даний термін, і незалежне від положень національного законодавства [8].

На сьогоднішній день українське податкове законодавство містить декілька визначень поняття “бенефіціарний власник”. Так, ст.1 Закону України “Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення” встановлює, що кінцевий бенефіціарний власник (контролер) - фізична особа, яка незалежно від формального володіння має можливість здійснювати вирішальний вплив на управління або господарську діяльність юридичної особи безпосередньо або через інших осіб, що здійснюється, зокрема, шляхом реалізації права володіння або користування всіма активами чи їх значною часткою, права вирішального впливу на формування складу, результати голосування, а також вчинення правочинів, які надають можливість визначити умови господарської діяльності, давати обов'язкові до виконання вказівки або виконувати функції органу управління, або яка має можливість здійснювати вплив шляхом прямого або опосередкованого (через іншу фізичну чи юридичну особу) володіння однією особою самостійно або спільно з пов'язаними фізичними та/або юридичними особами часткою в юридичній особі у розмірі 25 чи більше відсотків статутного капіталу або прав

голосу в юридичній особі. При цьому кінцевим бенефіціарним власником (контролером) не може бути особа, яка має формальне право на 25 чи більше відсотків статутного капіталу або прав голосу в юридичній особі, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого права [9].

У той же час, вищезгаданий Закон не містить тлумачення понять “агент”, “номінальний утримувач (власник)” та/або “посередник отриманого доходу”. Натомість, Національний банк України в своєму Листі від 10 лютого 2017 року № 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 Національного банку процедура використання послуг номінального сервісу може реалізовуватися, наприклад, таким чином: 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) [10].

Вищий адміністративний суд України, надаючи тлумачення терміна “бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник) доходу”, у своєму рішенні від 24.03.2014 р. N К/800/52155/13 виходить із того, що “фактичний отримувач доходу” не має тлумачитися в 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-то “запобігання зловживання положеннями договору”. Для визначення особи як фактичного отримувача доходу, така особа 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 [11].

Таким чином, 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.

Виходячи з вищенаведених визначень можна зробити висновок, що *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.*

Таким чином, можна виокремити наступні критерії визначення основних ознак бенефіціара:

- вирішальний вплив на діяльність підприємства;
- безумовний контроль над підприємством;
- операції, що здійснює підприємство здійснюються від імені такої особи;
- отримання доходу від операції, здійснених підприємством;
- повний економічний контроль над отриманим доходом;
- ризик несення збитків, пов’язаний з володінням власності, а саме, ризик втрати вартості або очікування росту вартості (“risk of repreciation and hope of appreciation of value”) [2];
- володіння не менш як 25% капіталу підприємства (процент володіння капіталом підприємства може змінюватися залежно від країни).

Бенефіціар для цілей застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування отриманого доходу.

При застосуванні конвенцій про уникнення подвійного оподаткування “бенефіціар” розуміється у дещо іншому сенсі. Під цією категорією мається на увазі особа, яка має фактичне право на дохід. При цьому, такими особами можуть бути як фізичні, так і юридичні особи, а також інші структури.

В. Гідрім у своїй статті, присвяченій концепції бенефіціарної власності, наголошує, що концепція бенефіціарної власності реалізується у формі обмеження дії податкової конвенції по колу осіб, які є не тільки резидентами держав-учасниць конвенції, але і бенефіціарними власниками відповідних доходів в ст. 10 (Дивіденди), 11 (Проценти), 12 (Роялті). Такі доходи традиційно відносяться до “пасивних” доходів, які найбільш піддані зловживанням з використанням проміжних (кондуїтних) компаній [2].

Так, право на застосування зниженої ставки податку відповідно до угоди про уникнення подвійного оподаткування має лише особа – резидент держави – сторони угоди, яка має фактичне право на отримання такого прибутку. Ст. 103 Податкового кодексу України стверджує, що 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 [12]. У той же час, Податковий кодекс не містить визначень понять “агент”, “номінальний утримувач” та “посередник”

щодо такого доходу.

Отже, особа не може визнаватися такою, яка має фактичне право на дохід, якщо вона:

- володіє обмеженими повноваженнями щодо розпорядження таким доходом;

- здійснює по відношенню до такого доходу посередницькі функції в інтересах іншої особи та не несе жодних ризиків;

- прямо або опосередковано виплачує такі доходи іншій особі, яка при прямому отриманні таких доходів з джерел країни резидентства не мала би права на застосування відповідних положень угоди про уникнення подвійного оподаткування [3].

Висновки. З огляду на вищезазначене, категорія “бенефіціарний власник” може мати різне значення залежно від того, в якій сфері вона застосовується. Так, вона матиме різний зміст для законодавства про протидію розмиванню податкової бази або для корпоративного та трастового законодавства, або для застосування міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування. У загальному, для цієї категорії характерними є такі ознаки, як наявність у особи фактичного права на отримання прибутку, повний економічний контроль над отриманим прибутком та прийняття на себе ризику збитків.

Список використаних джерел:

1. Бундгаард Ж., Вінтер-Соренсен Н. Бенефіціарна власність у міжнародних фінансових структурах. *Tax Notes International*. 2008. Травень 19. С. 587-611.
2. Гідірім В.О. Концепція бенефіціарної власності у міжнародному оподаткуванні URL: http://e-notabene.ru/wl/article_10812.html#1
3. URL:: <https://www.gestion-law.com/manual/faq/kto-takoy-benefitsiar-benefitsiarnyy-sobstvennik/>
4. Колліер Р., Непрозорість та бенефіціарна власність. *British Tax Review*. 2011. № 6. С. 684-704.
5. Вогель К. Клос Вогель про Конвенції про уникнення подвійного оподаткування, Третє видання. Лондон: Kluwer Law International, 1997. 1728 с.
6. Девід Ж., Олівер Б., Лібін Б. Жером. Бенефіціарна власність, Бюлетень IBFD, Липень 2000.
7. Еліфф С. Визначення поняття “Бенефіціарного власника” у Новій Зеландії URL:: <http://ssrn.com/abstract=1512949>
8. Бейкер Ф., Бенефіціарна власність, *GITS Review*, Лютий 2007. URL: http://www.taxbar.com/documents/Beneficial_Ownership_PB.pdf
9. Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» - Відомості Верховної Ради (ВВР), 2014, № 50-51, ст.2057
10. Лист Національного банку України від 10.02.2017 р. № 25-0008/10883
11. Рішення Вищого адміністративного суду України від 24.03.2014 р. N К/800/52155/13
12. Податковий кодекс України - Відомості Верховної Ради України, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112

REFERENCES

1. Bundgaard Zh. (2008). Benefitsiarna vlasnist u mizhnarodnykh finansovykh strukturakh [Beneficial property in international financial institutions]. *Tax Notes International*, 587-611 [in Ukrainian].
2. Hidirim V.O. Kontseptsiia benefitsiarnoi vlasnosti u mizhnarodnomu opodatkuvani [Concept of beneficiary property in international taxation]. Retrieved from http://e-notabene.ru/wl/article_10812.html#1 [in English].
3. Retrieved from <https://www.gestion-law.com/manual/faq/kto-takoy-benefitsiar-benefitsiarnyy-sobstvennik/> [in Ukrainian].
4. Kollier R. Neprozorist ta benefitsiarna vlasnist [Opacity and beneficial ownership]. *British Tax Review*, 6, 684-704 [in English].
5. Vohel K. (1997). *Klos Vohel pro Konventsii pro unyknennia podviinoho opodatkuвання [Klos Vogel on the Convention on the avoidance of double taxation]*. Kluwer Law International [in English].
6. Devid Zh., Oliver B., Libin B. Zherom (2000). Benefitsiarna vlasnist [Beneficial property]. *Biulleten IBFD* [in English].
7. Eliff S. *Vyznachennia poniattia "Benefitsiarnoho vlasnyka" u Novii Zelandii [Definition of the concept of "Beneficiary Owner" in New Zealand]*. Retrieved from <http://ssrn.com/abstract=1512949> [in English].
8. Beiker F. (2007). Benefitsiarna vlasnist [Beneficial property]. *GITS Review*. Retrieved from http://www.taxbar.com/documents/Beneficial_Ownership_PB.pdf [in English].
9. Pro zapobihannia ta protydiiu lehalizatsii (vidmyvanniu) dokhodiv, oderzhanykh zlochynnym shliakhom, finansuvannia teroryzmu ta finansuvanniu rozpovsiudzhennia zbroi masovoho znyshchennia: Zakon Ukrainy [On Preventing and Combating the Legalization (Laundering) of the Proceeds from Crime, Terrorist Financing and Financing the Proliferation of Weapons of Mass Destruction: The Law of Ukraine]. (2014). *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy – Bulletin of Verkhovna Rada of Ukraine*. 5051, article 2057. [in Ukrainian].
10. Lyst Natsionalnoho banku Ukrainy vid 10.02.2017 r. № 25-0008/10883 [Letter of the National Bank of Ukraine dated January 10, 2017 No. 25-0008 / 10883]. [in Ukrainian].

11. Rishennia Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy vid 24.03.2014 r. N K/800/52155/13 [Decision of the Supreme Administrative Court of Ukraine dated March 24, 2014 NK / 800/52155/13]. [in Ukrainian].

12. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. (2011). *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy – Bulletin of Verkhovna Rada of Ukraine*. 13-14, 15-16, 17 article 112. [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 25.09.2018

УДК 351.74

*Мозговий Олександр Олександрович,
здобувач Науково-дослідного
інституту публічного права
alexandrmozgovoy18@gmail.com*

ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ОСНОВНІ НАПРЯМИ ДІЯЛЬНОСТІ СЕРВІСНИХ ЦЕНТРІВ МВС УКРАЇНИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

В статті приділено увагу з'ясуванню основних завдань та функцій сервісних центрів МВС України через реалізацію публічно-сервісної діяльності. Доведено, що основне призначення публічно-сервісної діяльності сервісних центрів МВС України спрямовано на надання якісних публічних послуг та дотримання основних прав та свобод суб'єктів звернення, що є основою правової держави. Виокремлено основні шляхи спрямовані на досягнення високої якості та доступності послуг в діяльності сервісних центрів МВС України.

Ключові слова: публічно-сервісна діяльність, публічні послуги, адміністративні послуги, сервісні центри, МВС України, завдання, функції.

Mozhovy O. PURPOSES AND MAIN DIRECTIONS OF THE ACTIVITIES OF THE SERVICE CENTERS OF THE MIA OF UKRAINE IN THE MODERN CONDITIONS

The article focuses on the clarification of the main tasks and functions of the service centers of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine through the implementation of public service activities. It is proved that the main purpose of the public service activity of the service centers of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine is aimed at providing high-quality public services and observance of the basic rights and freedoms of the subjects of treatment, which is the basic legal state. The main ways are directed to achieve high quality and accessibility of services in the activity of service centers of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine.

Key words: public service activities, public services, administrative services, service centers, Ministry of Internal Affairs of Ukraine, tasks, functions.

Постановка проблеми. Поступово здійснювана реформа правоохоронної системи, яка передбачає коригування завдань та функцій правоохоронних органів, зміну ставлення осіб органів правопорядку до виконання службових обов'язків у напрямі усвідомлення їх як надання оплачуваних державою послуг із забезпечення насамперед безпеки кожної особи, її особистих та майнових прав, суспільних та державних інтересів [1, с. 55]. Процес досягнення будь-якої цілі передбачає послідовне виконання низки завдань та функцій. Як уявляється, завдання більшою мірою характеризують соціальне покликання, призначення того або іншого суб'єкта, вони ближче стоять до мети його утворення, одночасно є визначальними для функцій, тобто функції, які, безумовно, також свідчать про призначення суб'єкта, деталізують і конкретизують завдання, передбачають напрямки діяльності суб'єкта, в яких ці завдання виконуються [2, с. 169–170]. Особливе місце серед суб'єктів надання адміністративних послуг займають сервісні центри МВС України, основним призначенням, яких є безпосередня участь у реалізації державної політики в сфері надання адміністративних послуг.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Науково-теоретичне підґрунтя дослідження призначення та основних напрямів діяльності сервісних центрів МВС України, як суб'єкта публічно-сервісної діяльності склали наукові праці вітчизняних і зарубіжних фахівців з адміністративного права, теорії держави і права, конституційного права, інших галузевих правових наук, зокрема: В. Б. Авер'янова, О. П. Альохіна, О. М. Бандурки, Д. М. Бахраха, Ю. П. Битяка, В. М. Гарашука, О. В. Джафарової, Д. С. Денисюка, С. В. Ківалова, А. Т. Комзюка, О. В. Кузьменко, О. М. Музичука, С.Ю. Соболя, Ю. А. Тихомирова, М. М. Тищенко, С. О. Шатрави та ін.

Формулювання цілей статті. Мета статті полягає у визначенні основного призначення та основних напрямів діяльності сервісних центрів МВС України.

Виклад основного матеріалу. Зазначимо, що з метою реалізації визначеної мети даної праці, подальший