

ОЛЕНДЕР І. Я.

доктор юридичних наук
суддя Верховного Суду в Касаційному
адміністративному суді

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.2.2.56>

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ КІНЦЕВОГО БЕНЕФІЦІАРА В РЕЖИМІ УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

У тексті статті досліджено механізм уникнення подвійного оподаткування для фізичних осіб-нерезидентів за допомогою міжнародних податкових договорів. Проаналізовано можливі преференції, які надаються таким особам, зокрема зниження ставки податку або звільнення від оподаткування доходів з джерелом в Україні. Підкреслено, що найчастіше застосовується зниження ставки податку. Визначено умови, які необхідно виконати нерезидентам для отримання зниженої ставки або звільнення від оподаткування, зокрема, статус бенефіціарного власника доходу та резидентство країни-партнера за договором.

Зазначено, що відповідно до міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування, особа повинна бути бенефіціарним (фактичним) отримувачем доходу, щоб скористатися пільгами. Надано важливість підтвердження статусу бенефіціарного власника доходу, що отримується нерезидентом, через представлення відповідних документів, що підтверджують право на отримання доходу та резидентство в державі-партнері. Узагальнено, що для ефективного використання міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування важливо враховувати всі вимоги податкового законодавства України та міжнародні стандарти.

Також досліджено процедури та умови використання міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування для нерезидентів України. Зазначається, що відсутність довідки про податковий резидентський статус призводить до оподаткування доходів на загальних засадах в Україні, без використання пільг міжнародних договорів. Однак видача довідки з інформацією за попередній звітний податковий період можлива у випадках терміновості або заощадження часу, що надає нерезидентам можливість користуватися пільгами згідно з умовами договору.

Також акцентується увага на процедурі легалізації довідок про податковий статус нерезидентів для використання їх на території України. Проведено аналіз різних методів легалізації, включаючи апостиль та переклад відповідно до вимог законодавства. В контексті додаткових вимог та процедур наголошується, що нотаріальне посвідчення перекладу не є обов'язковим згідно з Податковим кодексом України, що відповідає принципам правової держави.

Ключові слова: довідка про статус податкового резидента, міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, нерезидент, оподаткування доходів, Податковий кодекс України, легалізація документів, податковий резидент, оподаткування на загальних засадах, апостиль, переклад документів.

Olender I. Ya. Certain aspects of determining the final beneficiary in the double taxation elimination regime

The article examines the mechanism of double taxation avoidance for non-resident individuals using international tax treaties. It analyzes the potential



preferences granted to such individuals, including tax rate reduction or exemption from taxation on income from Ukrainian sources. Emphasis is placed on the most common application of tax rate reduction. Conditions that non-residents must meet to qualify for a reduced tax rate or exemption are identified, specifically beneficiary ownership of income and residency in the treaty partner country.

It is noted that under Ukraine's international tax treaties, a person must be the beneficial (actual) recipient of income to avail of tax benefits. The importance of confirming the status of beneficial owner of income received by non-residents through the submission of relevant documents proving the right to receive income and residency in the treaty partner country is highlighted. It is summarized that effective use of international tax treaties to avoid double taxation requires compliance with all Ukrainian tax laws and international standards.

The procedures and conditions for non-residents of Ukraine to use international tax treaties to avoid double taxation are also examined. It is pointed out that the absence of a certificate confirming tax resident status results in income being taxed on general terms in Ukraine, without utilizing the benefits of international treaties. However, issuance of a certificate with information from the previous tax reporting period is possible in cases of urgency or time savings, providing non-residents the opportunity to benefit from treaty conditions.

Attention is also focused on the procedure for legalizing certificates of non-resident tax status for use within Ukraine. An analysis of various legalization methods is conducted, including apostille and translation in accordance with legal requirements. In the context of additional requirements and procedures, it is emphasized that notarization of the translated document is not mandatory under the Tax Code of Ukraine, aligning with principles of the rule of law.

Key words: *certificate of tax resident status, international tax treaties, non-resident, income taxation, Tax Code of Ukraine, document legalization, tax resident, taxation on general terms, apostille, document translation.*

При реалізації механізму уникнення оподаткування із застосуванням міжнародних договорів для фізичних осіб-нерезидентів може бути передбачено одну із преференцій: а) зменшення ставки податку; б) звільнення від оподаткування доходів із джерелом походження з України; в) повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України. У переважній більшості випадків застосовується перший варіант.

За загальним правилом при застосуванні міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування з метою зменшення ставки або надання податкового звільнення потребується виконання низки умов до нерезидента. По-перше, він має бути бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу. По-друге, отримувач доходу має бути резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України про уникнення подвійного оподаткування. Суб'єкт, який виплачує дохід нерезиденту, визнається відповідно до норм Податкового кодексу України податковим агентом щодо такого доходу.

Отже, першою вимогою для можливості скористатися нормами міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування є встановлення статусу бенефіціарного власника доходу. Ця вимога є загальноприйнятою у світі, а мета її встановлення полягає у запобіганні можливості використання угоди про уникнення подвійного оподаткування для фактичного транзиту коштів через нерезидента до одержувача-резиденту. Отже, бенефіціарним власником доходу не можуть визнаватися агенти, посередники та інші номінальні одержувачі.

Процедуру підтвердження статусу бенефіціарного власника складно назвати досконалою. У процесі реалізації відносин оподаткування контролюючі органи можуть вимагати



робити це агентів, які виплачують дохід нерезидентам. При цьому зазначається, що для визнання особи фактичним власником доходу може застосовуватися будь-який документ, який підтверджує фактичне право особи на такий дохід. Подібну думку відображено у індивідуальній податковій консультації Державної фіскальної служби України від 06.12.2017 р № 2858/6/99-99-15- 02-02-15/ПК. [1]

Інформація про кінцевого бенефіціарного власника має відображатися і в реєстрах платників податків. Згідно із нормами п. 2 ст. 9 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» в Єдиному державному реєстрі міститься, зокрема, інформація про кінцевого бенефіціарного власника (контролера) юридичної особи, у тому числі кінцевого бенефіціарного власника (контролера) її засновника, якщо засновник - юридична особа (крім громадських формувань, адвокатських об'єднань, торгово-промислових палат, об'єднань співвласників багатоквартирних будинків, релігійних організацій, державних органів, органів місцевого самоврядування, їх асоціацій, державних та комунальних підприємств, установ, організацій): прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), дата народження, країна громадянства, серія та номер паспорта громадянина України або паспортного документа іноземця, місце проживання, реєстраційний номер облікової картки платника податків (за наявності), дата народження, а також повне найменування та ідентифікаційний код (для резидента) засновника юридичної особи, в якому ця особа є кінцевим бенефіціарним власником (контролером). [2] За відсутності в юридичної особи кінцевого бенефіціарного власника (контролера) юридичної особи, у тому числі кінцевого бенефіціарного власника (контролера) її засновника, якщо засновник - юридична особа, вноситься відмітка про причину його відсутності. [3]

Виходячи з наведених норм, статут суб'єкта господарювання не може визначати бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу для застосування зниженої ставки оподаткування дивідендів. Документом для визнання особи фактичним власником доходу може бути документ, який підтверджує право особи на такий дохід, зокрема, але не виключно документ, виданий компетентним органом країни, з якою укладено міжнародний договір України, ліцензія, патент, офіційно оформлений торговий знак тощо. [4]

Основні положення застосування правил міжнародних договорів при уникненні подвійного оподаткування містяться у ст. 103 Податкового кодексу України, відповідно до якої 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. [5]

Отже, документом для визнання особи фактичним власником доходу може бути документ, який підтверджує право особи на такий дохід, зокрема, але не виключно документ, виданий компетентним органом країни, з якою укладено міжнародний договір України, ліцензія, патент, офіційно оформлений торговий знак тощо. Така позиція міститься у роз'ясненнях контролюючих органів, у яких звертається увага, що кожний конкретний випадок виникнення податкових взаємовідносин потребує детального аналізу документів та матеріалів, що дозволяють ідентифікувати бенефіціарність отримувача (власника) доходу за такою операцією. [3]

Варто також наголосити на важливості розмежування бенефіціарного власника, що отримує дохід, та агента, який такого статусу не має. Відповідно до положень ст. 296 Цивільного кодексу України агентські відносини виникають у разі: а) надання суб'єктом господарювання на підставі договору повноважень комерційному агенту на вчинення відповідних дій; б) схвалення суб'єктом господарювання, якого представляє комерційний агент, угоди, укладеної в інтересах цього суб'єкта агентом без повноваження на її укладення або з перевищенням наданого йому повноваження. [6]



Виходячи з такого підходу та системного урахування положень Цивільного та Податкового кодексів України, резидент, що здійснює виплату, наприклад, роялті за ліцензійним договором уповноважений нерезидентом особою, має сплачувати податок з таких доходів за ставкою, що застосовується не для бенефіціарних власників (така ставка дорівнює 15 відсоткам виплат) за рахунок отримувачів коштів, який сплачується до бюджету під час такої виплати.

Окрім наявності статусу бенефіціарного власника доходу, що виплачується нерезиденту, такий отримувач доходу для можливості скористатися нормами договору про уникнення подвійного оподаткування має бути резидентом країни, з якою укладено такий договір. При цьому недостатньо просто пред'явити паспорт, де зазначено місце реєстрації бенефіціарного власника. Для засвідчення факту резидентства необхідно подати нерезидентом податковому агенту (іншій особі, яка виплачує йому дохід) довідки (або її нотаріально засвідченої копії). За нормами п. 103.4 ст. 103 Податкового кодексу України цей документ має підтверджувати, що нерезидент, якому буде виплачений дохід, є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України. Більш того, міжнародним договором України може бути передбачено також необхідність надання і інших документів. Разом із тим, у переважній кількості договорів, укладених Україною, додаткових документів не вимагається.

При усуненні оподаткування шляхом застосування норм міжнародних договорів варто мати на увазі строк дії довідки про статус податкового резидента особи-нерезидента України, яка отримує дохід. Вважається, що довідка про нерезидентський статус діє тільки протягом податкового (календарного) року, в якому вона була видана. Така позиція будується на текстуальному аналізі положень п. 103.8 ст. 103 Податкового кодексу України, що відображено у роз'ясненнях контролюючих органів. [7] Також потрібно зазначити про неможливість використання довідки про статус податкового резидента іноземної країни в електронній формі. Поки що в Україні приймаються тільки паперові довідки, які належним чином переведено на українську мову та легалізовано.

У разі відсутності довідки про статус нерезидента виплачені йому доходи підлягають оподаткуванню на загальних засадах без використання норм міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Варто зауважити, що нерезидент може надати довідку з інформацією за попередній звітний податковий період (рік). Така ситуація може бути обумовлена терміновістю або метою заощадження часу. Скористатися положенням договору уникнення про подвійне оподаткування можна і у випадках, коли довідка про статус нерезидента залишилася від попередньої виплати. У цьому разі норми п. 103.8 ст. 103 Податкового кодексу України передбачають можливість застосовувати правила щодо звільнення (зменшення) від оподаткування. При цьому на нерезидента покладається обов'язок з надання актуальної довідки після закінчення звітного (податкового) року. [5] У будь-якому разі, подання такої довідки є правом нерезидента, а не його обов'язком. [7] Саме в його інтересах (зменшення оподаткування та недопущення подвійного оподаткування) є надання такої довідки, тому що резидент не зобов'язаний піклуватися про необхідність застосування норм договору про уникнення подвійного оподаткування та вимагати надання довідки нерезидентом. [9]

Положеннями п. 103.6 ст. 103 Податкового кодексу України закріплено, що у разі необхідності довідка про статус нерезидента може бути затребувана у нього особою, яка виплачує йому доходи, або контролюючим органом під час розгляду питання про повернення сум надміру сплачених грошових зобов'язань на іншу дату, що передують даті виплати доходів. Крім того, особа, яка виплачує доходи нерезиденту, за необхідності може звернутися до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням щодо здійснення запиту до компетентного органу країни, з якою укладено міжнародний договір України, про підтвердження зазначеної у довідці інформації. Підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України при виплаті доходу нерезиденту у звітному податковому періоді є наявність на момент такої виплати довідки, яка підтверджує, що у відповідному звітному періоді нерезидент є резидентом країни, з якою укладений міжнародний договір України. За відсутності на момент виплати такої довідки доходи нерезидента оподатковуються відповідно до законодавства України.



У разі утримання податку відповідно до законодавства України без застосування міжнародного договору, але нерезидент має право на оподаткування доходів за ставками, встановленими міжнародним договором про уникнення подвійного оподаткування, та надав за відповідний звітний період довідку після виплати йому доходів, то може бути застосована процедура відшкодування (повернення) сплаченого податку шляхом повернення різниці між сумою податку, яка була утримана, та сумою, належною до сплати відповідно до умов міжнародного договору. [10]

При легалізації довідок про резидентський статус отримувача доходу застосовується один із наведених способів. Легалізація дипломатичними або консульськими агентами країни, на території якої документ має бути представлений, передбачає наявність на довідці позначки консульської установи України, чим підтверджується автентичність документа.

Застосування апостиля передбачає використання норм Конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів. В Україні вона набула чинності 22.12.2003. [11] Відповідно до норм цієї Конвенції офіційні документи, які будуть використані на території держав - учасниць Конвенції, мають бути засвідчені спеціальним штампом апостиль, проставленим компетентним органом держави, в якому було складено документ. Офіційні документи, на яких проставлено апостиль, не потребують будь-якого подальшого засвідчення (легалізації). Засвідчення документів апостилем застосовується на документах походженням зі Словаччини, Угорщини, Італії, Іспанії тощо.

Третій варіант легалізації довідки нерезидента застосовується за наявності з відповідною країною укладеного двостороннього договору про правові відносини та правову допомогу в цивільних і кримінальних справах. Також можливо використання цього способу легалізації у випадках, коли інша країна є учасником Конвенції про правову допомогу та правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 22.01.1993 р, яку застосовували до вступу в силу Конвенції про правову допомогу та правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 07.10. 2002 г. До кола таких країн зараз відносяться, зокрема, Республіка Польща, Румунія, Чехія, Болгарія тощо. Для використання на території України документів податкових органів цих країн не вимагається додаткове засвідчення.

Друга процедура, яку має проходити довідка – її переклад відповідно до норм п. 103.5 ст. 103 Податкового кодексу України. У офіційних роз'ясненнях податкових органів робиться наголос на необхідності діяти на підставі ст. 79 Закону України «Про нотаріат» від 02.09.1993 р № 3425-ХІІ. Відповідно дод норм цієї статті нотаріус засвідчує вірність перекладу документа з однієї мови на іншу, якщо він знає відповідні мови. Якщо нотаріус не знає відповідних мов, переклад документа може бути зроблено перекладачем, справжність підпису якого засвідчує нотаріус. [12]

При цьому варто звернути увагу на відсутність у Податковому кодексі України вимоги з наявності нотаріального посвідченого перекладу довідки. Ураховуючи норми ч. 2 ст. 19 Конституції України, якими передбачено обов'язок органів влади діяти виключно в рамках закону, можна зробити висновок про перевищення повноважень у разі висування вимоги контролюючим органом щодо нотаріального посвідчення перекладу довідки.

Зараз Україною укладено договори про уникнення подвійного оподаткування далеко не з усіма країнами світу. Разом із тим, такі договори укладено з головними торговельними партнерами України та сусідніми країнами. Один із найбільш повних переліків країн, з якими Україною укладено договори про уникнення подвійного оподаткування, міститься у Листі Державної фіскальної служби України від 04.02.2019 р № 3470 /7/99-99-26-02-03-17. [13] Цей перелік містить усі договори про усунення подвійного оподаткування, укладені на початок 2019 року. Протягом 2019 року ще було ратифіковано угоди про уникнення подвійного оподаткування з Катаром [14] і Малайзією. [15]

Список використаних джерел:

1. Щодо визначення платежів за право використання програмного забезпечення за субліцензійним договором роялті. Індивідуальна податкова консультація від



06.12.2017 р., № 2858/6/99-99-15-02-02-15/ПК. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovy-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/72701.html> (дата звернення: 19.04.2020).

2. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 31-32. Ст. 263.

3. Про розгляд листа: Лист Державної фіскальної служби України від 13.03.2017 р. № 5060/6/99-99-15-02-02-18. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovy-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/71734.html> (дата звернення: 26.04.2020)

4. Щодо оподаткування дивідендів, що виплачуються юридичній особі - резиденту Кіпру. Індивідуальна податкова консультація від 25.05.2017 р., N 362/6/99-99-15-02-02-15/ПК. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/PK901> (дата звернення: 20.04.2020).

5. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-17. Ст. 112

6. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 1357. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40. Ст. 356.

7. Про розгляд листа: Лист Державної податкової служби України від 28.02.2012 р. № 5811/7/12-1017. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovy-zakonodavstvo/listi-dps/mijnarodni/62177.html> (дата звернення: 26.04.2020).

8. Про розгляд листа: Лист Державної податкової служби України від 18.04.2012 р. № 5651/5/12-0016, № 6826/6/12-0016. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovy-zakonodavstvo/listi-dps/mijnarodni/62173.html> (дата звернення: 25.04.2020).

9. Романчук В. Застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування. *Інтерактивна бухгалтерія*. 2019. № 244. URL: <https://interbuh.com.ua/ru/documents/oneanalytics/135576> (дата звернення: 10.05.2020)

10. Категорія 102.18. *Загальнодоступний інформаційно – довідниковий ресурс*. URL: <http://zir.tax.gov.ua> (дата звернення: 10.05.2020).

11. Про приєднання України до Конвенції, що скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів: Закон України від 10.01.2002 р. № 2933-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2933-14#Text> (дата звернення: 05.05.2020).

12. Про нотаріат: Закон України від 02.09.1993 р. № 3425-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 39. Ст. 383.

13. Щодо набрання чинності міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування та Конвенцією між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союзна Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і капітал: Лист Державної фіскальної служби України від 04.02.2019 р. № 3470 /7/99-99-26-02-03-17. *Все про бухгалтерський облік*. 2019. № 48.

14. Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Держави Катар про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і Протоколу до неї: Закон України від 28.02.2019 р. № 2690-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2019. № 15. Ст. 67.

15. Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Малайзії про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та Протоколу до неї: Закон України від 30.10.2019 р. № 242-IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2019. № 50. Ст. 361.

