

КОСЕНКОВА

Анастасія Геннадіївна
anastasiia.kosenkova@gmail.com

УДК 336.227 : 341

КОНЦЕПЦІЯ БЕНЕФІЦІАРНОГО ВЛАСНИКА В УГОДАХ ПРО
УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯаспірант, КНУ ім. Тараса
Шевченка, старший консультант,
ТОВ "Ернст энд Янг"THE CONCEPT OF BENEFICIAL OWNERSHIP IN THE DOUBLE TAX
TREATIES*KOSENKOVA Anastasiia Hennadiivna – postgraduate student, Kyiv National University after Taras Shevchenko, Senior Consultant, Ernst & Young LLC*

Статтю присвячено розгляду концепції бенефіціарного власника в угодах про уникнення подвійного оподаткування та її застосування при вирішенні спорів судами різних юрисдикцій. Автором розглянуто розуміння концепції у податкових угодах, підписаних між різними країнами, у тому числі між країнами різних правових систем. У ході дослідження автор робить висновок, що угоди про уникнення подвійного оподаткування є інструментом для реалізації права особи на створення для себе таких умов господарської діяльності, здійснюваної в різних країнах, за яких податкове навантаження буде мінімальним або найбільш оптимальним, але виключно законним. Крім того, автор аналізує вплив концепції бенефіціарного власника, що по своїй суті розвивається у площині міжнародного податкового права, на розвиток національних законодавств різних країн, що має своїм результатом імплементацію концепції до законодавства та створення нових правових інститутів. Наступним етапом у вищезазначених процесах автор визначає застосування судами норм національних та міжнародних нормативно-правових актів, що у країнах загального права може створювати судові прецеденти.

* * *

Статья посвящена рассмотрению концепции бенефициарного собственника в соглашениях об избежании двойного налогообложения и ее применение при решении споров судами разных юрисдикций. Автором рассмотрено понимание концепции в налоговых соглашениях, подписанных между разными странами, в том числе между странами разных правовых систем. В процессе исследования автор делает вывод, что соглашения об избежании двойного налогообложения являются инструментом реализации права на создания таких условий хозяйственной деятельности, осуществляемой в разных странах, при которых налоговая нагрузка будет минимальной или наиболее оптимальной, но исключительно законной. Кроме этого, автор анализирует влияние концепции бенефициарного собственника, что по своей сути развивается в сфере международного налогового права, на развитие национальных законодательств разных стран, что приводит к имплементации концепции в законодательство и к развитию новых правовых институтов. Следующим этапом в вышеобозначенных процессах автор определяет применение судами национальных юрисдикций норм национальных и международных нормативно-правовых актов, что в странах общего права может создавать судебные прецеденты.

* * *

Introduction. The article considers the features of the concept of beneficial owner, which is widely used in the international double tax treaties. For a long time, different intergovernmental organizations try to define this concept in their regulatory documents, commentaries to conventions and directives. Analyzing the resources, it is possible to come to the conclusion that such documents do not include the definition of the "beneficial owner" itself. This makes an application of the international legislation more complicated, as there is no unified approach and the countries may either not to have the definition of the concept in their internal legislation or this definition may differ. The article states that, in general, the meaning of the term "beneficial owner" may be defined as follows: "the beneficial owner is a person (both individual and a legal entity), who ultimately has a right to use and enjoy the benefits from the transaction". Another sphere of development of the concept of "beneficial owner" in the double tax treaties is anti-money laundering. In it worth mentioned that the main issue herein is using by the parties so-called "agents" / "nominees" / "conduit companies", who are acting as a fiduciary (-ies) on behalf of the interested parties and, being tax resident(s) of certain contracting state(s) do not settle the tax liabilities under the double tax treaties existing between the countries. On their turn the fiduciaries have an obligation to pass the income to another person, who will be considered as its beneficial owner.

Purpose. The purpose of the article is to analyze the peculiarities of the concept of beneficiary owner in the double tax treaties, as well as to determine its influence on the legislation of different countries and international judicial practice.

Results. A double tax treaty is not only the instrument of business' encouraging and liberalization, but is also called to protect national economic and financial system from the unlawful activities of economic agents. Therefore, a lot of countries are trying to develop the concept of beneficial owner that would take into account both international experience and bilateral and multilateral relations in elimination of double taxation and national interests against money laundering. Thus, national judicial system can create the preconditions for transforming the concept of beneficial owner considering the interests of national tax system and economic needs, in particular, when it comes to finding potential attempts at tax evasion using the tax treaties Ukraine has signed with offshore tax countries.

Conclusion. The concept of beneficiary ownership is mainly determined in the double tax treaties, international multilateral memorandums, as well as in the judicial practice of different countries. What is important is to accept by the court instances the notion of beneficial owner and the possibility to differentiate the legal and economic meaning of ownership and possession. Thus, the expertise of well-developed countries is important and necessary for further implementation of the concept to the Ukrainian tax legislation.

Ключові слова: бенефіціарний власник, юридичний власник, оподаткування, угоди про уникнення подвійного оподаткування, розподіл прибутку

Ключевые слова: бенефициарный собственник, юридический собственник, налогообложение, соглашения об избежания двойного налогообложения, раздел прибыли

Keywords: beneficial owner, owner, taxation, double tax treaties, profit section

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах інтенсифікації міжнародних економічних відносин розвинуті країни постають перед важливою проблемою – лібералізацією режиму господарсько-економічної діяльності для резидентів при здійсненні ними зовнішньоекономічної діяльності. Така лібералізація полягає передусім у створенні умов для підвищення рівня прозорості фінансових відносин, для чого ключовою умовою стає мінімізація збитків для резидентів. Будь-який суб'єкт господарських відносин прагне застосовувати таку модель оподаткування власної діяльності, яка створюватиме найменші податкові наслідки і водночас відповідатиме вимогам законодавства країни, у якій такий суб'єкт проваджує свою діяльність. Одним із інструментів сприяння суб'єктам господарювання у цій сфері їхньої діяльності є угоди про уникнення подвійного оподаткування. Для цих угод концепція бенефіціарного власника має ключове значення, оскільки допомагає вирішувати одразу декілька важливих завдань:

- стимулює розвиток економічних відносин та залучення іноземних інвестицій або заохочує суб'єктів господарювання-нерезидентів виходити на національні ринки шляхом усунення митних та податкових перешкод, та уникнення подвійного оподаткування;
- запроваджує ефективний моніторинг та контроль за фінансовими ресурсами та каналами їх поширення з метою недопущення відмивання доходів, отриманих злочинним шляхом або отриманих внаслідок ухилення від оподаткування;
- визначає кінцевого власника (набувача) економічної вигоди від господарської діяльності на території країни незалежно від того, ким така діяльність здійснюється – резидентом чи нерезидентом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Концепція бенефіціарного власника є предметом досліджень багатьох вітчизняних і закордонних вчених, таких як П.О. Селезнь, В.О. Гідірім, Ш. дю Шот, К. Фогель, Л. де Бро, О. Крижанівська та ін. Але, незважаючи на наявність достатньої кількості наукових досліджень, питання концепції бенефіціарного власника в угодах про уникнення подвійного оподаткування не можна вважати дослідженим, що негативно впливає на розвиток наукової думки та відсутність єдиного підходу до розуміння концепції.

МЕТА СТАТТІ – дослідити особливості відображення концепції бенефіціарного власника в угодах про уникнення подвійного оподаткування, а також визначити її вплив на законодавство різних країн та міжнародну судову практику.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Угода про уникнення подвійного оподаткування є не лише інструментом заохочення та лібералізації бізнесу, але й інструментом захисту національної економічної та фінансової системи від протиправної діяльності економічних агентів. Тому національне податкове законодавство багатьох сучасних держав намагається розробити такі концепції бенефіціарного власника, які б враховували і міжнародний досвід, і дво-

сторонні та багатосторонні відносини у сфері уникнення подвійного оподаткування, і, що головне, національні інтереси стосовно недопущення відмивання грошей.

Найбільш показовим у цьому контексті є приклад Великобританії, податкове право якої одночасно оперує такими поняттями, як «бенефіціарний власник», «номінальний власник», «юридичний власник», що стосуються таких концепцій, як «юридична власність» (англ. – legal ownership) та «бенефіціарна власність» (англ. – beneficial ownership) [14]. Водночас юридична власність стосується наявності титулу на майно, у той час як бенефіціарна – вигоди. Відповідно до такої логіки концепція подвійного оподаткування стосується лише вигоди, а не власності, навіть якщо така власність пов'язана з грошима або фінансовими ресурсами. Натомість вигода не означає наявності права власності на фінансові ресурси, що стали джерелом отриманої вигоди, але отримання вигоди породжує право утримання з неї податків, бо саме вигода є результатом економічної діяльності.

Натомість, як зазначає В.О. Гідірім, «відповідно до податкових законів Великобританії оподаткування бенефіціара залежить від типу і характеру його доходів, тому не дивно, що бенефіціар для цілей оподаткування вважається особою, що отримує доходи від діяльності трастів (переданих йому в управління фондів) та має право володіти, розпоряджатися і використовувати ці доходи у своїй подальшій діяльності. Особливо це характерно за умов, коли змінюється титульний власник, але не змінюється бенефіціарний» [1]. Тобто концепція бенефіціарного власника застосовується до результатів діяльності, а не на активи чи засоби виробництва, за допомогою яких ці результати досягаються.

Важливе значення для визначення концепції бенефіціарного власника у податковому законодавстві Великобританії має судовою практика. Як зазначає П. Бейкер, найбільш визначними судовими справами, під час розгляду яких судді незалежно один від одного розробили концептуальні ознаки поняття «бенефіціарний власник» та відмежували його від поняття «юридичний власник», є: *J Sainsbury plc v. O'Connor*; *Wood Preservation Ltd v. Prior*; *Leigh Spinners Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*; *Ayerst v. C&K* [4]. Аналіз цих справ та рішень, а також їх хронологія демонструють еволюцію становлення доктринального розуміння відмінностей між титулом та бенефіціарним інтересом (правом), відповідно до якого оподатковуватися мають результати діяльності, а суб'єктом оподаткування повинна виступати особа, яка отримує можливість розпоряджатися цими результатами на правах власності (фактичного володіння й розпорядження).

Найбільш повно концепція бенефіціарного власника у праві Великобританії сформувалася за результатами вирішення Високим судом її Величності справи *Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase Bank*. Так, зокрема, було встановлено, що «характерні ознаки вигодонабувача несумісні з формальними атрибутами власності, за якої у власника відсутні всі

повноваження з володіння отриманим доходом. Такий формальний власник не є бенефіціарним власником доходу» [4]. Аналізуючи обставини справи, можна зазначити, що сам спір виник між голландською та індонезійськими компаніями, але не стосовно оподаткування, а стосовно правомочностей з розподілу отриманого прибутку. Суть спірних вимог полягала в тому, що створена на території Індонезії голландськими бізнес-структурами компанія Indofood хотіла отримати кредит, який би розподілився між її кредиторами у Великобританії. Законодавство Індонезії передбачало ставку податку на дохід, отриманий через кредитування у розмірі 20 %. Але Indofood включає до правочину дочірню компанію, що розташована на о. Маврикій (незалежна держава із власною юрисдикцією). Відповідно до угоди про уникнення подвійного оподаткування між Індонезією та Маврикієм (1996 р.) з доходу, отриманого через кредитування, стягується лише 10 %. Але, як зазначає А. Менгель-Рінгер, платежі йшли не через цю дочірню компанію, а безпосередньо з Indofood до довіреної особи та агента кредиторів у Сполученому Королівстві – до JP Morgan [12; с. 224-282]. Натомість існувала ще одна угода між Indofood, дочірньою компанією на Маврикій та голландською дочірньою компанією Indofood. Водночас сама основна кредитна угода передбачала, що Indofood може припинити угоду (тобто погасити кредит достроково) за умови невігідних змін індонезійського або маврикійського податкового законодавства, якщо «такого зобов'язання» (тобто додаткових податків) можна уникнути шляхом прийняття «розумних заходів». Indofood зі свого боку, спираючись на позицію JP Morgan, залучає до цих відносин дочірню компанію у Нідерландах і, користуючись наявністю угоди про уникнення подвійного оподаткування між Голландією та Індонезією, намагається уникнути подвійного оподаткування [11, с. 50-55]. Отже, основний спір, який було розглянуто Високим судом її Величності, полягав у тому, щоб визначити наявність або відсутність законних прав маврикійської та голландської дочірньої компаній на отримання договірних пільг відповідно до чинної податкової угоди між Нідерландами та Індонезією і встановити, чи буде остання бенефіціарним власником отриманих відсотків [11, с. 14-19].

Голландська дочірня компанія переказувала отримані індонезійською компанією кошти у фінансові структури, які знаходилися на території Нідерландів, але ця компанія вважала, що ці кошти належали їй на праві власності. Натомість же суд постановив, що в такий спосіб ця компанія набуває обов'язку з переказу коштів, а не самі кошти у власність. Тобто її участь у створенні доданої вартості є настільки незначною, наскільки це необхідно для встановлення права власності та контролю над прибутком.

Отже, бенефіціарна власність не пов'язана із власністю титульною, але пов'язана з усіма ознаками фактичного володіння, внаслідок чого виникає прибуток, який підлягає оподаткуванню. У той же час податкове законодавство Нідерландів, а саме Акт про розміщення дивідендів, визначає, що бенефіціарний власник отримує дивіденди та несе не менший обсяг податкових витрат, ніж титульний власник майна [2].

Такий механізм було запроваджено за результатами

розгляду Вищим судом Нідерландів справи Royal Dutch Petroleum («Справи маркетмейкерів»), у якій постало питання визначення безоплатної власності. Мова йде про те, чи має право брокер на отримання дивідендів від роботи Royal Dutch Petroleum і чи повинні вони оподатковуватися.

З цього приводу пан Вегель [15], Б. Жібер разом із Й. Омран [7] роблять висновок про те, що безоплатна власність – це важлива категорія у вирішенні справи стосовно визначення джерела доходу та бази оподаткування. Дослідники слушно вказують на те, що брокер діяв від свого імені й за свій рахунок. Характер його дій прирівнюється до ознак агентської діяльності, але водночас він не отримує активи Royal Dutch Petroleum у власність чи володіння. Він розпоряджається активами лише через механізм їх перерозподілу та управління з метою отримання прибутку у вигляді відсотків від прибутку Royal Dutch Petroleum. І хоча однозначної відповіді на питання, хто саме є бенефіціарним власником, законодавство Нідерландів не дає, воно визначає інший важливий аспект: яку власність або який характер володіння повинен мати власник, щоб звільнитися від обов'язку оподаткування.

Інакше визначається бенефіціарний власник за законодавством Канади. Так, «внутрішнє законодавство Канади передбачає, що компанії, які розподіляють дивіденди за кордоном, повинні утримувати та переказувати 25 % від сплачених сум до бюджету відповідної провінції. Знижені ставки застосовуються, наприклад, в угодах про уникнення подвійного оподаткування між Канадою та Швецією, а також між Канадою та Сполученим Королівством, і встановлюються на рівні 15 % та 10 %» [9]. Більше того, як зазначають Б. Малек та Р. Данон, «бенефіціарний власник дивідендів – це особа, яка отримує дивіденди за користування та збільшення величини фінансових активів і бере на себе ризик і контроль над дивідендами, які вона має. Така особа користується всіма правами власника й приймає всі титули власності» [11]. Таким чином, канадське законодавство прирівнює бенефіціарного власника до титульного, але у питаннях оподаткування надає йому більше свободи у виборі моделі та способів мінімізації податкового навантаження.

Шляхом судового тлумачення концепції бенефіціарного власника йде і Франція. Так, Вищий адміністративний суд Франції виніс низку важливих рішень та сформулював деякі принципові позиції у справах Diebold Courtage та Банку Шотландії стосовно розуміння не стільки концепції бенефіціарного власника, скільки його прав та свобод у сфері уникнення подвійного оподаткування. Слід зауважити, що французьке податкове законодавство не містить визначення бенефіціарного власника, а цивільне – не містить поняття «бенефіціарна власність». Натомість система міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, що існує між Францією та іншими країнами, передбачає можливість уникнення оподаткування через характер бенефіціарної власності – відсутність титульного володіння й наявність лише можливості розпорядження фінансовими активами титульного власника, а також отримання прибутку у вигляді відсотка від прибутку.

Наприклад, Угода про подвійне оподаткування

між Нідерландами та Францією (1973 р.) передбачала звільнення від сплати податку на роялті у державі джерела, тоді як французьке законодавство передбачало 33,33 % податку на доходи від сплати роялті, сплаченої нерезидентам, а ця Угода не включала тест на бенефіціарне володіння [8, с. 163–164]. Але, вирішуючи питання про можливість не застосування зазначеної Угоди у випадку з Equilease – корпорацією, яка отримувала дохід від діяльності на території Нідерландів, – Вищий адміністративний суд Франції встановив, що Equilease не є бенефіціарним власником роялті лише через те, що жодне положення у договорах, укладених корпорацією із контрагентами в Нідерландах, не мало ознак бенефіціарного володіння.

Так само відповідно до ст. 9 Угоди про уникнення подвійного оподаткування між Сполученим Королівством та Францією ознаки бенефіціарного володіння визначаються шляхом проведення тесту на бенефіціарність. Іншими словами, витрати особи на утримання майна та відсутність у неї титулу володіння таким майном свідчать про те, що вона може бути бенефіціарним власником та має право на застосування механізму уникнення подвійного оподаткування. Але далі ця Угода містить перелік умов для відшкодування фіскальної заборгованості, які не передбачають перевірку наявності власності на таке майно. Таким чином, згідно з умовами цієї угоди, наявність або відсутність титулу на майно не впливає на наявність чи відсутність ознак бенефіціарного володіння. Але така ситуація стала можливою через відмінність сприйняття права власності та правових наслідків наявності титулу на майно в особи, яка ним користується.

Зі свого боку Вищий адміністративний суд Франції у справі *Diebold* встановив, що, незалежно від жодних інших обставин двосторонніх відносин, відносини між сторонами повинні оформлюватися договором, який містить тест на бенефіціарну власність.

Вищий адміністративний суд Франції зробив такий висновок у справі Банку Шотландії та постановив, що Банк має повне право на володіння та користування дивідендами, які він отримав та відносно яких не існувало зобов'язання стосовно подальшого переказу [6]. Але аналіз французького законодавства та деяких міжнародних угод свідчить, що тест на бенефіціарну власність є наслідком усунення судом випадків зловживання правом з боку суб'єктів господарювання, які проваджують свою діяльність на території двох та більше країн. Причому, цей тест виявляє не лише право власності на майно та доходи, що є базою оподаткування, але й на майно та фінансові ресурси, які є засобом отримання додаткового доходу. У такому випадку бенефіціарна власність за французьким законодавством отожднюється з титульною.

У такий спосіб органи державної влади, зокрема податкового нагляду, отримують можливість виявлення та усунення наслідків зловживання суб'єктами господарювання можливостями для переказу коштів з однієї держави в іншу, оформлюючи це як позику, а не як кінцевий отриманий прибуток від спільної діяльності таких суб'єктів.

У цьому контексті діяльність Вищого адміністративного суду Франції відкриває важливі перспективи

для вітчизняної судової системи, зокрема судів адміністративної юрисдикції, відносно усунення недосконалості вітчизняного податкового законодавства. Справа Банку Шотландії показала здатність суду впливати на процеси законотворчості, зокрема, висновок суду продемонстрував неефективність та недієвість закону, наявність у його нормах прогалин, які дають можливість використовувати інструмент уникнення подвійного оподаткування суб'єктами господарювання у власних інтересах з метою ухилення від оподаткування загалом.

Цікавим є досвід Іспанії, яка, як і більшість країн із цивілістичною концепцією права, не має законодавчого визначення бенефіціарного власника. Але під час розгляду справ та вирішенні податкових спорів іспанські суди дотримуються положень стосовно бенефіціарної власності викладених у законодавстві інших юрисдикцій і розглядають бенефіціарне майно як інструмент проти зловживань у сфері оподаткування.

У своїх рішеннях Королівський Суд Іспанії визнав, що основною метою концепції бенефіціарного власника є запобігання викупу або переуступки прав на доходи з метою уникнення оподаткування. Крім того, суд вважає, що значення та наслідки бенефіціарної власності є такими, що відповідають загальноприйнятому положенню про загальний захист від зловживання в Іспанії. А оскільки термін «бенефіціар» має міжнародне автономне значення, суди Іспанії доходять висновків, що бенефіціарна власність може мати закріплення у національному законодавстві лише через інтерпретацію або імплементацію ст. 3 (2) ОКР, яка передбачає таке виключення, коли «автономне міжнародне значення та сутність бенефіціарної власності може змінюватися національним законодавством» [10]. Фактично суди в Іспанії отримують можливість ігнорувати юридичну власність активу, що генерує дохід, і зосереджуватися на відносинах між одержувачем доходів та самим доходом, його джерелом тощо. У цій концепції бенефіціарне володіння вимагає економічного обґрунтування наявності певного зв'язку між джерелом доходу, платником податку та кінцевим одержувачем економічного результату. Водночас мета скорочення податкового навантаження не розглядається як обґрунтування економічного змісту відносин бенефіціарної власності [11]. Подібний підхід іспанських судів дає підстави стверджувати про можливість застосування відповідного розмежування економічної та бенефіціарної власності за ознаками джерела доходу, його розпорядника та з урахуванням національних інтересів і в Україні. Інакше кажучи, вітчизняна судова система може створити передумови для трансформації концепції бенефіціарного власника залежно від інтересів вітчизняної моделі оподаткування та національних економічних потреб, зокрема, якщо мова буде йти про пошук потенційних спроб ухилення від оподаткування взагалі, користуючись податковими угодами між Україною та країнами з офшорною податковою системою.

З іншого боку, Дж. Віллер зазначає, що проблеми, які має вирішувати концепція бенефіціарної власності, пов'язані головним чином із розподілом доходу особи. Вони виявляються у таких практичних аспектах, які потребують втручання держави та врегулювання

шляхом захисту прав суб'єктів господарювання-резидентів: питання власності на засоби виробництва та на джерело доходу; право власності на доходи та економічний результат; значення належності доходів тій чи іншій особі для цілей оподаткування [16]. Цілком логічним вбачається необхідність втручання держави в питання визначення зв'язку між доходом та особою, що його отримує або на користь якої він отримується. У цьому разі постає головне питання, яким саме чином угода про уникнення подвійного оподаткування може вирішити конфлікт інтересів двох різних податкових систем: країни, для якої така особа є резидентом, та країни, у якій ця особа отримує або генерує дохід.

Отже, угоди про уникнення подвійного оподаткування у контексті положень національного законодавства є інструментом для реалізації права особи на створення для себе таких умов господарської діяльності, здійснюваної в різних країнах, за яких податкове навантаження буде мінімальним або найбільш оптимальним, але виключно законним. Ця позиція підтримується одразу декількома вченими та групами дослідників, наприклад, ван Бойен-Осташевська та Л. Ноель доходять висновків, що оптимізація податкового навантаження через використання інструментів угод про уникнення подвійного оподаткування є правом економічних суб'єктів [5]. Є.О. Зверев звертає увагу, що для захисту інтересів суб'єктів господарювання необхідно активно застосовувати практику тлумачення міжнародних договорів у сфері уникнення подвійного оподаткування національними судами [3]. Для України така практика є показовою в контексті постійного реформування вітчизняного податкового законодавства. Але водночас слід зауважити, що зарубіжний досвід необхідно імплементувати виключно з урахуванням національних інтересів та певною мірою вибірково. Цю точку зору, зокрема, висловлює у своєму дослідженні П. Селезень, який з-поміж іншого акцентує увагу на необхідності розширення мережі угод про уникнення подвійного оподаткування лише з країнами, стосовно яких існує реальна можливість отримання більше преференцій національними суб'єктами господарювання, а не навпаки – відкриття ринків для створення умов мінімізації податків суб'єктам господарювання-нерезидентам [13].

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що концепція «бенефіціарної власності» визначається, головним чином, в угодах про уникнення подвійного оподаткування, міжнародних багатосторонніх меморандумах тощо, а також у судовій практиці більшості країн світу. Важливим у цьому контексті є сприйняття судами самого поняття «бенефіціар», а також можливості розмежування юридичного та економічного змісту власності та володіння. Таким чином, досвід інших країн у сфері розвитку концепції бенефіціарного власника, в тому числі й в угодах про уникнення подвійного оподаткування, є важливим та необхідним для сприйняття та подальшої імплементції цієї концепції до законодавства України.

Список використаних джерел

1. Гидирим В.О. Концепція «бенефіціарной собствен-

ности» в международном налогообложении. *Международное право*. 2014. Вып. 3. С. 32-192. URL: http://e-notabene.ru/wl/article_10812.html

2. Дубовик О.Е. Двойное налогообложение: проблемы и пути их решения в Украине. *Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития*. Уфа: Уфимский государственный авиационный технический университет. 2014. Вып. 8. С. 63-71.

3. Зверев Є.О. Тлумачення міжнародних договорів національними судами: європейський досвід та українська практика: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Національний університет «Києво-Могилянська академія». Київ. 2015. 226 с.

4. Baker P. *Beneficial Ownership: After Indofood*. GIRC Review, 2007. Vol. VI. № 1. pp. 15-29

5. Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model / A. van Boeijen-Ostaszewska et.al. Response from IBFD Research Staff. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/48413407.pdf>

6. *Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie v. Societe Bank of Scotland*. (Case no. 283314): *Judgement Conseil d'Etat*, 29 December 2006. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETA TEXT000018004870&fastReqId=1095908484&fastPos=1>

7. Gibert B., Ouamrane Y. *Beneficial Ownership – A French Perspective*, IBFD, *European Taxation*, January 2008, URL: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/Journal_Previews/ET/ETPreview2008_01.html

8. Gutmann D. *Beneficial Ownership without Specific Provision*. *Beneficial Ownership: Recent Trends*. Amsterdam. IBFD, 2013. 350 p.

9. Klaus Vogel on double taxation conventions: ed. E.C.C.M. Kemmeren. New York. Kluwer Law International, 2015. 2128 p.

10. Malek B., Danon R. *The concept of beneficial ownership in ta treaty practice: master thesis*. 2018. 98 p.

11. Malek B. *Le Principal Purpose Test (PPT) de l'Action BEPS n° 6 et l'abus des conventions de double imposition: impact pratique pour la Suisse*. Lausanne: l'Université de Lausanne, 2018. 53 p.

12. Meindl-Ringler A. *Beneficial Ownership in International Tax Law*. New York: Kluwer Law International, 2014. 456 p.

13. Selezen P. *Purposes of double taxation treaties and interpretation of beneficial owner concept in Ukraine*. *Uridical Tribune*. 2017. Vol. 7. pp. 27-38

14. Verdoner L., Offermanns R., Huibregtse S. *A Cross-Country Perspective on Beneficial Ownership Part I*. *European Taxation*. IBFD. 20.10.2010, P. 419

15. Wenghel van S. *The Improper Use of Tax Treaties*. New York. Kluwer Law International, 1998.

16. Wheeler J. *The missing keystone of income tax treaties*, 3 *World Tax Journal* 2. 2011. pp. 247-367

References

1. Gidirim V.O. *The Concept of "beneficial ownership" in international taxation*. *International law*. 2014. Vol. 3. pp. 32-192 URL: http://e-notabene.ru/wl/article_10812.html (in Russian)

2. Dubovik O.E. *Double taxation: problems and the ways of their solving in Ukraine*. *The modern tax system: state, problems and prospects for development*. Ufa: Ufa national aviation technical university, 2014. Vol. 8. p. 63-71 (in Russian)

3. Zvieriev Ye. O. *Interpretation of international treaties by national courts: European experience and Ukrainian practice*. dis ... cand. law sciences: 12.00.01 National university of «Kyiv-Mohyla Academy». Kyiv. 2015. 226 p. (in Ukrainian)

4. Baker P. *Beneficial Ownership: After Indofood*. GIRC Review, 2007. Vol. VI. № 1. pp. 15-29

5. Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model / A. van Boeijen-Ostaszewska et.al. Response

from IBFD Research Staff. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/48413407.pdf>

6. *Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie v. Societe Bank of Scotland*. (Case no. 283314): *Judgement Conseil d'État*, 29 December 2006. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETA_TEXT000018004870&fastReqId=1095908484&fastPos=1

7. Gibert B., Ouamrane Y. *Beneficial Ownership – A French Perspective*, IBFD, *European Taxation*, January 2008, URL: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/Journal_Previews/ET/ETPreview2008_01.html

8. Gutmann D. *Beneficial Ownership without Specific Provision*. *Beneficial Ownership: Recent Trends*. Amsterdam. IBFD, 2013. 350 p.

9. Klaus Vogel on double taxation conventions: ed. E.C.C.M. Kemmeren. New York. Kluwer Law International, 2015. 2128 p.

10. Malek B., Danon R. *The concept of beneficial ownership*

in *ta treaty practice*: master thesis. 2018. 98 p.

11. Malek B. *Le Principal Purpose Test (PPT) de l'Action BEPS n° 6 et l'abus des conventions de double imposition: impact pratique pour la Suisse*. Lausanne: l'Université de Lausanne, 2018. 53 p.

12. Meindl-Ringler A. *Beneficial Ownership in International Tax Law*. New York: Kluwer Law International, 2014. 456 p.

13. Selezen P. *Purposes of double taxation treaties and interpretation of beneficial owner concept in Ukraine*. *Uridical Tribune*. 2017. Vol. 7. pp. 27-38

14. Verdoner L., Offermanns R., Huibregtse S. *A Cross-Country Perspective on Beneficial Ownership Part 1*. *European Taxation*. IBFD. 20.10.2010, P. 419

15. Wenghel van S. *The Improper Use of Tax Treaties*. New York. Kluwer Law International, 1998.

16. Wheeler J. *The missing keystone of income tax treaties*, 3 *World Tax Journal* 2. 2011. pp. 247-367