

УДК 336.227:341

DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2019.12.42>**Анастасія Косенкова,**

аспірант кафедри фінансового права

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

## ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «БЕНЕФІЦІАРНИЙ ВЛАСНИК» У РІШЕННЯХ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ СПРАВЕДЛИВОСТІ

Стаття присвячена аналізу рішень Європейського суду справедливості, прийнятим у лютому 2019 року, щодо отримання роз'яснень щодо звільнення від утримання податку у джерела виплати дивідендів відповідно до Директиви Європейського Союзу про загальну систему оподаткування, що застосовується до материнських та дочірніх компаній різних держав-членів, з поправками, внесеними Директивою 2003/123/ЄС від 22 грудня 2003 р. (Директива 90/435/ЄС від 23 липня 1990 року), а також надання визначення бенефіціарного права власності на виплату відсотків відповідно до Директиви ЄС про єдину систему оподаткування відсотків і роялті між асоційованими компаніями різних держав-членів ЄС 003/49/ЄС від 03 червня 2003 року. У статті автор розкриває значення Європейського суду справедливості як органічного елемента інституційної системи Європейського Союзу (ЄС), головним завданням якого є забезпечення дотримання права у тлумаченні та застосуванні права ЄС. Автор розпочинає свій аналіз рішень з тлумачення та застосування принципу добросовісного виконання та протидії зловживанню актами ЄС, а також протидії шахрайству, відповідно до позиції Європейського суду справедливості, висловленої у рішеннях. Автор аналізує позицію Європейського суду справедливості про те, що податкові органи держав-членів ЄС, а також інші державні органи можуть трактувати принцип протидії недобросовісного виконання або зловживання податковими угодами або законодавства ЄС, покладаючись на загальний принцип, закріплені у праві ЄС. Водночас автор розглядає позицію Суду щодо можливості розширення інтерпретації цього принципу в національному законодавстві держав-членів ЄС. Крім цього, автор акцентує увагу на характеристичні механізми реалізації норм Директив, зазначених вище, щодо концепцій «бенефіціарного власника» та «бенефіціарного права власності». Автором сфокусовано увагу на позиціях Європейського суду справедливості щодо тлумачення концепцій, необхідності їх імплементації на рівні національного законодавства, а також основних ознаках, які відрізняють бенефіціарного власника від інших отримувачів доходу.

**Ключові слова:** Європейський Союз, Європейський суд справедливості, бенефіціарний власник, оподаткування, економічний інтерес.

**Постановка проблеми.** Незважаючи на досить довгий проміжок часу існування концепцій «бенефіціарного власника» та «бенефіціарного права власності» у положеннях національних законодавств, а також на міжнародному рівні в угодах про уникнення подвійного оподаткування і податкових конвенціях, директивах та інших актах, ці концепції не мають єдиного розуміння навіть на міжнародному рівні. Крім цього, натепер є досить багато наукових праць з цієї тематики. Однак, незважаючи на все це, а також на велику кількість судових рішень різних юрисдикцій, законодавчих ініціатив та обговорень, не можна вважати, що концепції є досить дослідженими і що є уніфікований підхід до їх інтерпретації та застосування.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Проблематиці визначення юрисдикції ЄСС присвячували свої наукові праці Д. Ваєт,

Т. Хартлі, Д. Лейсок, Н. Ньюваль, О. Андрійчук, Л. Ентін, І. Грицяк, О. Москаленко, Р. Петров, П. Крейг, М. Микієвич та інші. Своєю чергою визначення концепції бенефіціарного власника доходу, у тому числі у судових рішеннях національної та міжнародної юрисдикцій, ми можемо знайти у наукових працях Ш. дю Шота, К. Фогеля, Л. де Бро, В. Гідіріма, О. Крижанівської, П. Селезня тощо.

**Мета статті.** Основною метою статті є виокремлення позиції Європейського суду справедливості щодо розуміння концепції «бенефіціарного власника» та «бенефіціарного права власності» на дохід, отриманий у вигляді процентів або роялті.

**Виклад основного матеріалу.** Європейський Союз (ЄС) являє собою унікальне міжнародне утворення, яке об'єднало під

собою 28 держав-членів. ЄС створив власну правову систему, яка є частиною правових систем держав – членів Союзу.

Вагомий внесок до створення та розвитку ЄС вніс Суд Європейського Союзу.

Відповідно до Конституції України кожна людина має право після використання всіх національних засобів юридичного захисту звертатися за захистом своїх прав і свобод до відповідних міжнародних судових установ чи до відповідних органів міжнародних організацій, членом або учасником яких є Україна [3, ст. 55]. Україна ратифікувала Конвенцію про захист прав людини і основоположних свобод (1950 року) (далі – Конвенція) у 1997 році. Це означає, що на відносини у сфері міжнародних стандартів судового захисту політичних, соціальних та економічних прав і свобод людини, передбачених цією Конвенцією, поширюється юрисдикція Європейського суду з прав людини (ЄСПЛ). [4] Європейський Союз (далі – ЄС) не є стороною цієї Конвенції, а тому Європейський суд справедливості (далі – ЄСС) не може застосовувати Конвенцію як частину законодавства ЄС. Однак ЄСС застосовує загальні принципи законодавства ЄС, які є обов'язковими для всіх країн-учасниць. А Конвенція є частиною цих загальних принципів [5].

ЄСС є первинним органом ЄС, що був створений відповідно до ст. 164–188 Римського договору (1957 року). Основним завданням Суду стало забезпечення відповідності закону розумінню та застосування Римського договору. Історично ЄСС має найвищу компетенцію в праві ЄС. З часом ЄСС став переважаний великою кількістю справ, таким чином, був запроваджений інший суд, який перейняв частину повноважень ЄСС. Так, у 1989 році було засновано Суд першої інстанції ЄСС, якому було передано певну кількість справ і рішення якого мало рекомендаційний характер для ЄСС. Це створювало можливість для ЄСС приділяти більшу увагу розвитку права ЄС [5].

Громадяни країн, які ратифікували Конвенцію, мають право звернення до ЄСС так само, як і до ЄСПЛ, якщо вони використали всі національні свободи захисту своїх прав (у випадку з Україною – пройшли всі інстанції судового захисту в Україні) чи положень законодавства ЄС.

Римським договором, яким було створено ЄСС, встановлено основні види актів ЄСС, а саме: рішення, висновки та апеляції та акти Суду першої інстанції [5].

При цьому ЄСПЛ вирішує питання по суті через скаргу особи до суду, яка вичер-

пала всі національні способи захисту у своїх країнах. ЄСПЛ у цьому випадку вирішує, чи порушила держава свої зобов'язання відповідно до Конвенції. Таким чином, ЄСПЛ є способом захисту прав людини у межах ЄС.

На противагу, протягом останнього часу ЄСС вирішував питання, які стосувались захисту прав людини, а саме:

- чинності актів ЄС (суд має повноваження анулювати такі акти, якщо, на думку суддів, вони порушують основні права людини, викладені у Конвенції);

- роз'яснення положень європейського законодавства (так, за застосування нормативних положень права ЄС відповідають національні суди країн-учасниць, але коли при цьому виникають питання правильності застосування, суди мають право звернутися до ЄСС);

- вирішення спорів між країнами – учасницями Конвенції або між ними та органами ЄС (включаючи контроль за виконанням сторонами своїх зобов'язань відповідно до Конвенції);

- осіб, яким було завдано шкоду нормативними документами ЄС, та які можуть вимагати відшкодування шкоди перед ЄСС [5; 6].

У лютому 2019 року ЄСС опублікував рішення в об'єднаних справах C-115/16, C-118/16, C-119/16 та C-299/16, які стосувалися надання визначення бенефіціарного права власності на виплату відсотків відповідно до Директиви ЄС «Про єдину систему оподаткування процентів і роялті між асоційованими компаніями різних країн-членів» (далі – Директива про проценти та роялті) (“EUIRD”) [1] та звільнення від утримання податку у джерела виплати щодо дивідендів, що підпадає під дію Директиви «Щодо загальної системи оподаткування, яка застосовується до материнських компаній та дочірніх підприємств різних держав-членів» (далі – Директива про материнські та дочірні компанії) (“EUPSD”) [2].

Кожен випадок передбачав виплату процентів або дивідендів данськими компаніями іншим компаніям групи, створеним у різних країнах ЄС. Акціонери групи володіли або широко розповсюдженими фондами приватного капіталу, створеними як товариства, або американськими компаніями так, що власники компаній групи не перебували у державі-члені ЄС.

ЄСС постановив, що податкові органи держав-членів ЄС мають відмовити у наданні податкової пільги, що передбачена директивами, у випадках, коли платники податків використовують ці директиви для зловживання положеннями цих актів або

з метою шахрайства. Крім цього, Суд наголосив, що одним з основних завдань національних судів під час вирішення схожих спорів є визначення, чи є метою комерційних відносин, які виникають між компаніями групи, зловживання положеннями локального податкового законодавства чи права ЄС або шахрайство [7].

З наведеного рішення можна виділити декілька основних питань, які адресує ЄСС, а саме:

- розширення застосування загального принципу протидії зловживанням, закріпленого у праві ЄС, на сферу податкового права;
- використання актів ОЕСР для визначення концепції права бенефіціарної власності та її зв'язку із загальним принципом протидії зловживанням під час розгляду справи;

- порядок оподаткування, встановлений Директивою про проценти і роялті.

Суд встановив, що податкові органи держав-членів ЄС, а також інші державні органи можуть трактувати принцип протидії недобросовісного виконання або зловживання податковими угодами або законодавства ЄС, покладаючись на загальний принцип, закріплений у актах ЄС (п. 95–120 справи C-115/16 та п. 68–92 справи C-116/16) [7].

Отже, якщо законодавчий орган держави-члена ЄС вирішить не імплементувати принцип недопущення зловживання положеннями законодавства ЄС до локального законодавства, чи можуть у такому разі суди, вирішуючи справу, посилалися на загальні норми законодавства ЄС під час вирішення справ? На думку Суду, це є частиною об'єктивних умов, необхідних для отримання переваги за законодавством, а не зобов'язання, покладене на платників податків. Це означає, що формально платники податків не можуть покладатися на пряму дію податкових директив про протидію зловживань навіть за відсутності внутрішнього регулювання.

Крім того, Суд наголошує, що держави-члени ЄС можуть закріплювати у своєму національному законодавстві більш ліберальні правила та надавати пільги, що виходять за рамки директив ЄС, але тільки у випадках, якщо це не обмежує основні права і свободи людини чи порушує державний суверенітет.

При цьому Суд зазначив, що зловживання чи недобросовісне виконання приписів права ЄС може стати підставою для відмови у наданні податкових переваг, передбачених податковими угодами незалежно від того, що міститься у національному законодавстві положення про уникнення недобро-

совісного використання угод або шахрайства. Факторами, які можуть виявити таку недобросовісну поведінку, можуть слугувати такі: мета директив не досягнута внаслідок формального отримання дивідендів та у разі, якщо було створені штучні умови для отримання податкових пільг та переваг, передбачених директивами.

Щодо умов «бенефіціарного права власності» передусім необхідно зазначити, що Директива про материнські та дочірні компанії не містить положень щодо «бенефіціарного права власності», а Директива про відсотки та роялті передбачає звільнення від оподаткування дивідендів тільки у разі, коли отримувач є фактичним власником доходу. Аналізуючи матеріали справи, Суд дійшов висновку, що акти ОЕСР можуть застосовуватися для тлумачення цього терміна (п. 90 справи C-115/16). Суд наголошує, що концепція «бенефіціарного власника процентів», яка з'являється у ст. 1 Директиви про проценти і роялті, не може посилаватися на положення національного законодавства, які відрізняються між собою за сферою своєї дії (п. 84) [7]. Тому концепція «бенефіціарного власника відсотків» у межах Директиви про проценти і роялті має бути інтерпретована як така, що стосується особи, яка насправді отримує дохід та економічну вигоду від виплачених процентів. Стаття 1(4) Директиви про проценти і роялті підтверджує, що посилання на економічний складник, визначаючи, що компанія, зареєстрована у державі-члені ЄС, вважається бенефіціарним власником процентів або роялті тільки, якщо вона отримує таких доходів, а має право ним розпоряджатися, а не є посередницькою компанією (такою як агент, трасті, довірча особа тощо), є обґрунтованим. Використання цієї концепції значить, що термін «бенефіціарний власник» не означає формального отримувача доходу, а розуміє під собою реальну особу (фізичну або юридичну), яка отримує реальну економічну вигоду від отриманого доходу (наприклад, у вигляді процентів або роялті) та, відповідно, має право вільно розпоряджатися таким доходом. При цьому Суд застерігає, що тільки особа, зареєстрована у державі-члені ЄС, може бути звільнена від оподаткування доходу відповідно до ст. 1(1) Директиви про проценти і роялті [7].

Водночас заявники по основних справах висловили свою думку, що, якщо концепція «бенефіціарного власника доходу від процентів або роялті» у межах розуміння стаття 1(1) Директиви про проценти і роялті була інтерпретована у світлі Модельної Податкової

Конвенції (МПК) Організації економічного та соціального розвитку (ОЕСР) та коментарів до неї, ця позиція не має бути застосована через те, що у цьому разі буде відсутня будь-яка демократична легітимність (оскільки акти ОЕСР не є частиною законодавства ЄС). Водночас цей аргумент не можна підтримати, оскільки таке тлумачення, навіть якщо воно базується на актах ОЕСР, має за основу саму Директиву та в своїй законодавчій історії регламентує демократичний процес ЄС.

З МПК ОЕСР та коментарів до неї є досить зрозумілим, що концепція «бенефіціарного власника» виключає кондуктні компанії та має розумітися не у вузькому технічному сенсі, але мати значення, яке б дало змогу уникнути подвійного оподаткування, а також унеможливило ухилення від оподаткування.

Крім цього, необхідно наголосити, що лише факт, що компанія, яка отримує проценти у державі-члені ЄС, не є «бенефіціарним власником» не обов'язково означає, що звільнення від оподаткування відповідно до статті 1(1) Директиви про проценти та роялті не є застосовним. Зрозуміло, що дохід у формі процентів може бути звільнений від оподаткування у країні – джерелі виплати, коли компанія, яка отримує такий дохід, передає його бенефіціарному власнику, який знаходиться у ЄС, та відповідає всім умовам, що містяться у Директиві про проценти та роялті для застосування такої податкової переваги.

Суд також визнає, що на податкових органах не лежить обов'язок щодо виявлення бенефіціарного власника доходу, у своїй позиції вони мають довести, що особа (фізична або юридична) не є бенефіціарним власником отриманого доходу (п. 138 справи 115/16; пункт 111 справи С-116/16) [7].

### Висновки

Юрисдикція Європейського суду справедливості має фундаментальне значення і є своєрідним інструментом гармонізації повноважень інститутів та органів ЄС. Але юрисдикція Суду визначає не лише межі, тобто сферу застосування його повноважень, але й безпосередньо забезпечує реалізацію фундаментальних принципів правової системи ЄС. Рішення у справах, прийняте у лютому 2019 року, є знаком з точки зору європейської правозастосовної практики, адже майже вперше судові органи Європейського Союзу дали визначення поняттю «бенефіціарний власник» доходу у формі процентів та роялті. Так, у рішенні Суд розглядає можливість

прямого застосування принципу протидії непропорційному використанню положень актів ЄС та протидію шахрайства як загального принципу законодавства ЄС за відсутності аналогічного принципу у національному законодавстві держав-членів ЄС. Суд дає визначення поняттю «бенефіціарний власник доходу», використовуючи при цьому положення Модельної податкової конвенції ОЕСР. Термін визначається як «особа, яка отримує економічну вигоду від отриманого доходу та має право вільно розпоряджатися таким доходом». Таким чином, тлумачення терміна «бенефіціарний власник» у рішеннях судів ЄС є важливим етапом у розвитку концепції, що підлягає подальшому вивченню та практичному застосуванню.

### Список використаних джерел:

1. Директива Європейського Союзу про загальну систему оподаткування, що застосовується до материнських та дочірніх компаній різних держав-членів, з поправками, внесеними Директивою 2003/123/ЄС від 22 грудня 2003 р (Директива 90/435/ЄС від 23 липня 1990 року). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32003L0049> (дата звернення: 03.12.2019).
2. Директива Європейського Союзу про єдину систему оподаткування відсотків і роялті між асоційованими компаніями різних держав-членів ЄС від С 003/49/ЄС від 03 червня 2003 року. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32003L0049> (дата звернення: 03.12.2019).
3. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 1996, № 30, ст. 141.
4. Гуйван П. Справедливість судового захисту українців у Європейському суді з прав людини. *Підприємництво, Господарство і Право*, 5/2019, м. Київ. URL: <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2019.5.02> (дата звернення: 03.12.2019).
5. Глушицький Д.М. Компетенція Європейського суду справедливості та Європейського суду з прав людини щодо захисту прав людини. URL: [http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/8632/Glyshytsky\\_Kompetenciya\\_Yevropejskogo\\_Sudu.pdf](http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/8632/Glyshytsky_Kompetenciya_Yevropejskogo_Sudu.pdf) (дата звернення: 03.12.2019).
6. The European Communities and the European Court of Human Rights. Report of the panel discussion convened July 22, 1993. URL: <https://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p> (дата звернення: 03.12.2019).
7. Рішення Європейського суду справедливості від 26 лютого 2019 року. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=211053&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1460614> (дата звернення: 03.12.2019).

*The article focuses on the analysis of the European Court of Justice's rulings in February 2019 to clarify, among others, the concept of "beneficial owner" in accordance with the European Union Directives on the common system of taxation applicable to parent companies and subsidiaries of different countries, as amended by Directive 2003/123 / EC of 22 December 2003 (Directive 90/435 / EC of 23 July 1990) and of EU Directive 003/49 / EC of 3 June 2003 on a single system of taxation of interests and royalties between associated companies of different Member States. In the article, the author reveals the importance of the European Court of Justice, as an organic element of the institutional system of the European Union (EU), whose main task is to ensure compliance with the law when interpreting and applying EU law. The author begins his analysis of decisions from the interpretation of the principle of good faith enforcement and counteraction to the abuse of EU acts, as well as counteracting fraud, in accordance with the position of the European Court of Justice expressed in the decisions. The author analyses the position of the European Court of Justice that the tax authorities of EU Member States, as well as other public authorities, can interpret the principle of counteracting fraud or misuse of tax treaties or EU legislation, based on the general principle established in EU law. At the same time, the author considers the Court's position on the possibility of broadening the interpretation of this principle in the national legislation of the EU Member States. In addition, the author emphasizes on the characteristics of the mechanism of implementation of the rules of the Directives mentioned above regarding the concepts of "beneficial owner" and "beneficial ownership". The author focuses on the views of the European Court of Justice on the interpretation of concepts, the need for their implementation at the level of national law, and the main features that distinguish the beneficial owner from other recipients of income.*

**Key words:** European Union, European Court of Justice, beneficial owner, taxation, economic interest.

