

МІЖНАРОДНЕ ПРАВО

СЕЛЕЗЕНЬ П. О.,
кандидат юридичних наук,
старший науковий співробітник,
провідний науковий співробітник
(Науково-дослідний інститут
фіскальної політики
Університету державної
фіскальної служби України)

УДК 336.227.1

**СУДОВА ПРАКТИКА КАНАДИ ЩОДО ТЛУМАЧЕННЯ
КОНЦЕПЦІЇ БЕНЕФІЦІАРНОГО ВЛАСНИКА У КОНТЕКСТІ ЇЇ ВПЛИВУ
НА РОЗВИТОК ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ**

Стаття присвячена еволюції правозастосування та доктринального тлумачення положень щодо бенефіціарного власника у договорах про уникнення подвійного оподаткування під впливом судової практики в Канаді. Така практика справила неоднозначний вплив на ефективність використання інституту бенефіціарного власника у протидії уникненню від оподаткування.

Ключові слова: договірні норми, бенефіціарний власник, договірні переваги, тлумачення, уникнення від оподаткування.

Статья посвящена эволюции правоприменения и доктринального толкования положений о бенефициарном собственнике в договорах об избежании двойного налогообложения под влиянием судебной практики в Канаде. Такая практика имела неоднозначное влияние на эффективность использования института бенефициарного собственника в противодействии избежанию от налогообложения.

Ключевые слова: договорные нормы, бенефициарный собственник, договорные преимущества, толкование, избежание от налогообложения.

The article is devoted to the issue of application and interpretation of the norms on beneficial owner in double taxation treaties of Canada following the court decisions. The impact of these decisions has had controversial results in the context of the efficiency of counteracting tax avoidance.

Key words: treaty norms, beneficial owner, treaty benefits, interpretation, tax avoidance.

Вступ. Ключовими судовими рішеннями для формування позиції Канади щодо тлумачення концепції бенефіціарного власника стали рішення у справах Прево Кар Ай-Ен-Сі проти Канади від 26.02.2009 р. (далі – рішення у справі Прево) [1] та Велкро Канада Ай-Ен-Сі проти Її Величності Королеви від 24.02.2012 р. (далі – рішення у справі Велкро) [2]. Вони істотно вплинули на подальший розвиток підходу Канади щодо тлумачення змісту терміну «бенефіціарний власник» при наданні доступу до переваг договорів про уникнення подвійного оподаткування з метою запобігання неналежного використання договорних



норм. Належне розуміння такого впливу у контексті доктринального тлумачення та еволюції правозастосування сприятиме можливості уникнення у вітчизняних реаліях тих наслідків, з якими зіштовхнулася Канада; останні призвели до помітного зниження ролі інституту бенефіціарного власника як засобу протидії уникненню від оподаткування.

Особливості застосування договірними державами норм інституту бенефіціарного власника як механізму запобігання неналежному використанню договірних норм у сфері оподаткування постійно привертають увагу дослідників з 1970-х рр. Зокрема, у цьому контексті варто виокремити роботи Ш. дюТота, С. Джейна, К. Фогеля, Л. де Бро. Разом з тим в Україні відповідна тематика не часто стає об'єктом уваги дослідників, що навряд чи є виправданим у контексті необхідності вдосконалення практики протидії уникненню від оподаткування та на фоні значних втрат від неналежного використання платниками податків договірних норм.

Постановка завдання. Метою статті є визначення особливостей еволюції правозастосування та доктрини права під впливом позиції канадських судів щодо тлумачення терміну «бенефіціарний власник» в договорах про уникнення подвійного оподаткування, які не сприяли підвищенню ефективності протидії уникненню від оподаткування з використанням договірних норм. Зважаючи на необхідність удосконалення практики протидії уникненню від оподаткування в Україні, такий досвід має бути узагальнений та врахований у вітчизняних реаліях, що дасть змогу забезпечити належний рівень податкового контролю, сприятиме утвердженню засад справедливості в оподаткуванні та обмежуватиме можливості неналежного використання договірних норм.

Результати дослідження. І рішення у справі Прево, і рішення у справі Велкро не стали виграшними для податкового відомства Канади, а тому потребують особливої уваги еволюція його підходу до тлумачення терміну «бенефіціарний власник». Як зазначає Б. Арнольд, у сукупності обидва рішення встановлюють надто низький поріг для забезпечення відповідності критеріям бенефіціарного власника в цілях надання доступу до переваг договорів про уникнення подвійного оподаткування. «Єдиними особами, які не можуть вважатись бенефіціарними власниками, виступатимуть агенти, номінальні власники та кондуїтні компанії, позбавлені будь-яких дискреційних повноважень щодо отриманих коштів. В дійсності, така ситуація робить імовірним те, що, як мінімум у випадку корпорацій, канадські договори будуть тлумачитись і застосовуватись у той же спосіб, якби статті щодо дивідендів, процентів та роялті не містили слів «бенефіціарний власник» [3, с. 48].

Останніми за часом змінами до Інформаційного циркуляру IC76-12R6 у частині застосовної ставки податку на репатріацію з сум, які виплачуються чи кредитуються особам з держав, з якими Канада має відповідні податкові договори, передбачено окремі нововведення, які в належній мірі враховують результати рішень у справах Прево та Велкро [4; 5]:

1. Особа, яка здійснює виплату доходу, повинна володіти актуальною і належною інформацією для ідентифікації бенефіціарного власника в цілях надання доступу до договірних переваг, встановлення факту резидентства отримувача в одній з тих держав, з якою Канада має діючий договір про уникнення подвійного оподаткування, і визначення того, чи підпадають вони під умови надання доступу до договірних переваг стосовно отримуваного доходу.

2. Для отримання необхідної інформації від нерезидента платникам податків в Канаді пропонується подання такими нерезидентами декларації, форма якої відрізняється в залежності від організаційно-правової форми нерезидента – для нерезидентів (NR301), для партнерств (NR302) і для гібридних структур (NR303). Подання такої декларації не є обов'язковим, а отримання аналогічної інформації в інший спосіб не забороняється.

3. Платник податків може розглядати нерезидента в якості бенефіціарного власника отримуваного доходу за відсутності обґрунтованої підозри у протилежному. Для прикладу наводяться такі можливі підстави для виникнення відповідної підозри: 1) наявність інформації про те, що отримувач доходу діє, навіть тимчасово, в якості агента чи номінального власника (за виключенням агентів чи номінальних власників з Швейцарії); 2) отримувач



доходу перебуває «під опікою» (onscareof) або «в залежності» (intrust) від третьої особи; 3) поштова адреса для виплати доходу відрізняється від зареєстрованої адреси власника.

4. Якщо отримувачем доходу з Канади є страхова компанія чи пенсійний траст, то резидент Канади може розглядати таку особу як бенефіціарного власника виплачуваних ним сум. Разом з тим така компанія чи траст мають інвестувати лише у власних інтересах і включати отримані суми у дохід.

5. Платник податків може самостійно застосувати зменшену ставку податку на репатріацію доходу без отримання попередньо згаданої вище декларації чи необхідної інформації у інший спосіб стосовно бенефіціарного власника доходу, резидентства останнього чи доступності для нього договірних переваг, якщо дотримані усі наступні вимоги:

а) отримувач доходу є фізичною особою або домогосподарством (estate) у США, керівництво і контроль над яким здійснюється з території США;

б) резидент Канади отримав повну постійну задокументовану адресу отримувача, яка не є адресою абонентського ящика чи адресою для надання кореспонденції на отримувача (care-ofaddress);

в) відсутні жодні причини, які могли б стати підставою для підозр у неналежному чи неправильному поданні інформації;

г) резидент Канади використовує такі процедури, які передбачають, що зміна інформації про отримувача (наприклад, зміна адреси чи контактної інформації, яка включає також зміну держави, чи повернута поштова кореспонденція) матиме наслідком перегляд ставки податку на репатріацію доходу.

6. Резиденти Канади при здійсненні виплати дивідендів чи процентів повинні стягувати податок на репатріацію доходів за ставкою 25%, якщо такі виплати здійснюються на користь агентів, номінальних власників чи фінансових посередників, які є нерезидентами. Разом з тим зменшена ставка податку на репатріацію згідно положень договору Канади про уникнення подвійного оподаткування з державою резидентства бенефіціарного власника виплачуваного доходу може бути застосована, але лише в тому випадку, якщо до здійснення виплати відповідного доходу резидент Канади чи податковий агент отримали документальне підтвердження від агента чи номінального власника стосовно бенефіціарної власності на отримуваний дохід, держави резидентства та доступності договірних переваг. Таким документальним підтвердженням є Сертифікат щодо податку Канади на репатріацію доходів з нерезидентів від особи, яка є агентом чи номінальним власником та надає послуги фінансового посередника як складову своєї підприємницької діяльності. Форма такого Сертифікату є визначеною.

7. Якщо проценти чи дивіденди отримуються агентом чи номінальним власником для більш ніж одного бенефіціарного власника, то ставка податку на репатріацію у такому випадку має застосовуватись в залежності від того, чи має Канада з державою резидентства конкретного бенефіціарного власника діючий договір про уникнення подвійного оподаткування. Якщо такий договір є, то до тієї частини доходу, яка отримуватиметься відповідним бенефіціарним власником, має застосовуватись ставка податку на репатріацію, передбачена договором про уникнення подвійного оподаткування між його державою резидентства і Канадою. Якщо ж подібного договору між Канадою і державою резидентства бенефіціарного отримувача немає, то тоді застосовується загальна ставка податку на репатріацію доходу до тієї частини доходу, яка належить відповідній особі.

Рішення у справах Прево та Велкро залишили незадоволеними не лише представників податкового відомства Канади, але і отримали неоднозначні оцінки серед частини дослідників. Зокрема, з точки зору коректності використання матеріалів ОЕСР як джерела тлумачення норм інституту бенефіціарного власника М. Кандев та Б. Вієнер критикують позицію Федерального апеляційного суду Канади у рішенні по справі Прево [6, с. 671–672]:

1) у параграфі 8 рішення у справі Прево Федеральний апеляційний суд Канади зазначив, що Податковий суд Канади для встановлення значення терміну «бенефіціарний власник» звертався, серед іншого, до доповіді ОЕСР «Договори про уникнення подвійного оподаткування та використання кондуїтних компаній» (1986 р.) та Модельної податкової



конвенції ОЕСР (далі – МПК ОЕСР) і коментарів до неї. Таке твердження не є коректним, на думку дослідників, оскільки безпосередньо матеріали ОЕСР не були застосовані, адже суд першої інстанції використав внутрішньодержавне тлумачення, посилаючись на п. 2 ст. 3 договору про уникнення подвійного оподаткування між Канадою та Австралією (параграф 95 рішення Податкового суду Канади [7]);

2) у параграфі 14 рішення у справі Прево відмічено, що розуміння Податковим судом Канади сутності терміну «бенефіціарний власник» узгоджується з положеннями коментарів до МПК ОЕСР та доповіді ОЕСР «Договори про уникнення подвійного оподаткування та використання кондуїтних компаній» (1986 р.). Однак таке твердження виглядає доволі спірним у світлі того, що підхід до тлумачення терміну «бенефіціарний власник», обраний Податковим судом Канади, не передбачав використання широкого, економічного підходу, пропонованого ОЕСР. Крім того, було залишено поза увагою і те, чи власники (корпорація Вольво Бас і компанія Хенліс), дійсно, в неналежний спосіб отримували відповідні договірні переваги, а саме вказівку на такий тест при визначенні відповідності компанії статусу кондуїтної запропоновано у параграфі 2 згаданої вище доповіді ОЕСР [8, с. R(6)-2].

На відміну від М. Кандева та Б. Віенера, Б. Арнольд при оцінці рішення у справі Прево зазначає, що воно «надає значуще уточнення стосовно обставин, за яких корпорація може розглядатись як кондуїтна структура і не є бенефіціарним власником отриманих нею дивідендів, процентів та роялті» [3, с. 42–43]. Більше того, на його думку, такий підхід узгоджується з розвитком договірної політики Канади з питань оподаткування в її взаєминах з іншими державами.

Разом з тим дослідник критично оцінює позицію суду в рішенні по справі Велкро, оскільки аргументація суду «не є переконливою». Особливу увагу у цьому контексті заслуговує наступне [3, с. 46–47]:

1) відповідно до підходу Податкового суду Канади для забезпечення відповідності тесту на бенефіціарного власника необхідно лише довести, що отримані кошти «змішуються» з іншими надходженнями. Як вважає дослідник, така позиція «робить концепцію бенефіціарного власника по суті беззмістовною, оскільки змішування надходжень знаходиться під повним контролем отримувача». Своє твердження дослідник аргументує невідповідністю обраного підходу положенням МПК ОЕСР та коментарів до неї: отримувач доходу не є бенефіціарним власником, якщо він «як формальний власник наділений на практиці дуже вузькими повноваженнями, які перетворюють його стосовно отриманого доходу на простого фідучіарія або розпорядника (administrator), діючого на користь зацікавлених сторін» (параграф 4.2 коментарю до ст. 12 МПК ОЕСР) [9, с. 225].

Приймаючи до уваги підхід ОЕСР, Б. Арнольд вважає, що на підставі встановлених фактів компанія Велкро Холдинг у контрактному порядку була зобов'язана виплатити компанії Велкро Індастріс отримані роялті (за вирахування суми податку на репатріацію доходу) від резидента Канади протягом тридцяти днів. Компанія Велкро Холдинг мала дискреційні повноваження щодо використання, контролю і несення ризиків щодо отриманих роялті протягом тридцяти днів відповідно до обов'язку виплати відповідних сум компанії Велкро Індастріс. Звідси, на думку дослідника, випливає, що компанія Велкро Холдинг мала «дуже вузькі повноваження» щодо отриманих роялті від резидента Канади;

2) Податковий суд Канади серед аргументів на користь власної позиції наводив і те, що сума роялті, отримана компанією Велкро Холдинг, відрізнялась від суми виплат компанії Велкро Індастріс (різниця складала 10%). На переконання Б. Арнольда, такий аргумент не витримує критики, оскільки «відображає неправильне розуміння фактів». Зважаючи на те, що 10% податку на репатріацію доходу було утримано на території Канади, сума отриманих коштів компанією Велкро Холдинг складає лише 90% роялті, які і можуть бути виплачені компанії Велкро Індастріс. Разом з тим, як бачимо, стосовно інших 10% компанія Велкро Холдинг не наділена дискреційними повноваженнями. Відповідно, якщо компанія Велкро Холдинг виплачувала компанії Велкро Індастріс суму роялті, отриману від резидента Канади (з урахуванням валютних коливань), зменшену на ставку податку на репатріацію доходу в Канаді, то вся схема «виглядає як штучна кондуїтна операція».



З висновками Б. Арнольда не погоджується Е. Кеммерен. На його думку, рішення у справі Велкро не є неочікуваним у світлі рішення у справі Прево, оскільки «канадські роялті змішувались з іншими надходженнями, і виплати здійснювались в іншій валюті, аніж канадські долари. Таким чином, складно визначити, що нідерландська посередницька компанія не мала жодних повноважень» щодо використання роялті, отриманих з Канади. «Незважаючи на те, що протягом 30 днів 90 відсотків отриманих канадських роялті мали бути виплачені на Нідерландські Антильські острови, суд вочевидь розглядав відповідні повноваження резидента Нідерландів як не настільки вузькі, щоб це могло утворювати підставу для прирівнювання до простого фідуціарія чи адміністратора, який діє на користь зацікавлених сторін, як це визначається коментарем до МПК ОЕСР» [10, с. 730–731].

Узагальнюючи результати рішень у справі Прево та Індофуд, С. Баум та Г. Ватсон доводять до висновку про те, що відповідні спроби податкового відомства Канади розширити тлумачення терміну «бенефіціарний власник» для використання його у контексті інтенсифікації протидії уникненню від оподаткування «є небажаними. Для нас очевидно, що у випадку виявлених технік уникнення від оподаткування, які викликають занепокоєння у податкового відомства Канади і ОЕСР, таке занепокоєння, якщо поділятиметься договірними державами, краще усувається шляхом включення безпосередніх положень про обмеження доступу до договірних переваг у податкові договори з такими договірними державами» [11, с. 168].

У свою чергу, Б. Арнольд схиляється до визнання того, що податкове відомство Канади в обох рішеннях обрало неналежні засоби, оскільки «незрозуміло, чому уряд не наполягав на застосуванні канадського загального правила про запобігання уникненню від оподаткування (GAAR) у випадку розміщення нідерландської холдингової компанії у справі Прево чи передачі роялті у справі Велкро» [3, с. 48].

Висновки. Судова практика Канади сприяла утвердженню більш формалізованого підходу до тлумачення терміну «бенефіціарний власник», який відрізняється від підходу, сформованого судовою практикою Сполученого Королівства: «... суд віддав перевагу більш формалізованому (legalistic) підходу, який передбачає, що корпорація не є бенефіціарним власником, якщо не має абсолютно ніяких дискреційних повноважень щодо використання чи розпорядження коштами ... або погодилась діяти на користь іншої особи згідно з її інструкцією без права будь-яких інших дій поза межами інструкцій такої особи» [12, с. 17].

Такий обмежений підхід канадських судів не міг не вплинути на еволюцію правозастосовної практики та доктрини права і призвів до неоднозначних наслідків з точки зору ефективності використання норм інституту бенефіціарного власника у контексті протидії неналежному використанню договірних положень в Канаді. Імовірно, вони були враховані ОЕСР при прийнятті змін до МПК ОЕСР та коментарів до неї у 2014 р., які стали відображенням широкого консенсусу щодо необхідності вдосконалення концепції бенефіціарного власника.

Вітчизняні суди з моменту введення в дію ст. 103 Податкового кодексу України теж поступово еволюціонували від використання вузького, більш формального підходу у тлумаченні терміну «бенефіціарний власник» до його широкого, економічного розуміння. Така еволюція опосередковано може свідчити про намагання впровадити позитивний світовий досвід та підвищити ефективність протидії уникненню від оподаткування в Україні, а також уникнути потенційно негативних наслідків, пов'язаних з використанням вузького, формалізованого підходу, прикладом якого є саме Канада.

Список використаних джерел:

1. Prevost Car Inc. v. Canada, 2009 FCA 57, [2010] 2 FCR 65, 26 February 2009 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.canlii.org/en/ca/fca/doc/2009/2009fca57/2009fca57.html>.
2. Velcro Canada Inc. v. Her Majesty the Queen, 2012TCC57, 24 February 2012 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://decision.tcc-cci.gc.ca/tcc-cci/decisions/en/30726/1/document.doc>.
3. Arnold B. The Concept of Beneficial Ownership under Canadian Tax Treaties / B. Arnold // Beneficial Ownership: Recent Trends / ed. by M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer and A. Storck. – Amsterdam: IBFD, 2013. – P. 39–50.



4. Information Circular IC76-12R6, November 2, 2007 [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic76-12r6/ic76-12r6-e.html#_Toc301246867.
5. Pending updates to IC761 2, Applicable rate of part XIII tax on amounts paid or credited to persons in countries with which Canada has a tax convention related to forms № 301, № 302 and № 303 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.cra-arc.gc.ca/formspubs/frms/ic76-12r6-eng.html>.
6. Kandeв M. Some Thoughts on the Use of Later OECD Commentaries After Prévost Car / M. Kandeв, B. Wiener // Tax Notes International. – 2009. – Vol. 54. – № 6. – P. 667–672.
7. Prevost Car Inc. v. Her Majesty the Queen, 2008TCC231, 22 April 2008 [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2008/2008tcc231/2008tcc231.html>.
8. Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version). – Paris : OECD Publishing, 2012. – 2000 p. – [Electronic resource]. – Mode of access : <http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en>.
9. OECD Model Tax Convention on Income. Condensed version (as it read on 15 July 2014). – Paris : OECD Publishing, 2014. – 492 p.
10. Kemmeren E.C.C.M. Preface to Articles 10 to 12 / E.C.C.M. Kemmeren // Klaus Vogel on Double Taxation Convention / ed. by E. Reimer and A. Rust. – 4th ed. – Vol. 1. – Aaphen aan den Rijn : Wolters Kluwer, 2015. – P. 705–773.
11. Baum S. Beneficial Ownership as a Treaty Anti-avoidance Tool / S. Baum, G. Watson // Canadian Tax Journal. – 2012. – Vol. 60. – № 1. – P. 149–168.
12. Vleggeert J. Abuse of Tax Treties: a Discussion of Recent Court Cases in Various Countries with Opposite Outcomes / J. Vleggeert [Electronic resource]. – Mode of access : <https://openaccess.leidenuniv.nl/handle/1887/37150>.

ЯРОШЕНКО О. Д.,

кандидат юридичних наук,
помічник заступника Голови
*(Відділ забезпечення діяльності заступника
Голови та секретаря судової палати
Вищого спеціалізованого суду України
з розгляду цивільних і кримінальних справ)*

УДК 343.352.3

ПОЛОЖЕННЯ МІЖНАРОДНО-ПРАВОВИХ ДОГОВОРІВ ЩОДО АКТИВНОГО ПІДКУПУ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇХ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ У КРИМІНАЛЬНЕ АНТИКОРУПЦІЙНЕ ЗАКОНОДАВСТВО УКРАЇНИ

У статті досліджено систему міжнародних нормативно-правових договорів щодо відповідальності за корупційні діяння. Встановлено їх значення та вплив на формування національного антикорупційного законодавства. Здійснено аналіз змісту терміну активного підкупу в міжнародних нормативно-правових актах і в законодавстві України.

Ключові слова: антикорупційне законодавство, корупція, корупційний злочин, підкуп, кримінальна відповідальність за підкуп службової особи.

