

УДК 341.24

DOI 10.33244/2617-4154.3(16).2024.370-380

Л. Д. Тимченко,*д-р юрид. наук, професор**e-mail: ltymch@ukr.net***ORCID ID 0000-0001-8897-0308;****В. П. Кононенко,***д-р юрид. наук,**Державний податковий університет**e-mail: v.kononenko@karazin.ua***ORCID ID 0000-0002-6461-7072**

ТЕСТ ОСНОВНОЇ МЕТИ В КОНТЕКСТІ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ З ЄС ТА ПРАКТИКИ СУДІВ УКРАЇНИ

У статті зроблено різнобічний аналіз категорії «тест основної мети» в контексті Угоди про асоціацію з ЄС та практики адміністративних судів України з відповідної категорії справ. Цей тест допомагає забезпечити рівноправне та справедливе застосування податкового законодавства й уникнення його незаконного використання для отримання податкових переваг. Досліджено співвідношення цієї категорії від концепції «ділова мета». На підставі вивчення відповідної судової практики сформульовано основні критерії тесту основної мети, згідно з якими для його ефективного застосування необхідно враховувати всі об'єктивні обставини кожної конкретної операції, зокрема структуру транзакції, поведінку сторін та економічну сутність угод. Стаття має на меті сприяти більш глибокому розумінню та вдосконаленню правових механізмів боротьби з податковими зловживаннями в Україні.

Ключові слова: *тест основної мети, ділова мета, конвенції про уникнення подвійного оподаткування, Угода про асоціацію з Європейським Союзом.*

Метою статті є різнобічний аналіз та оцінка застосування категорії «тест основної мети» в правовому просторі України, зокрема в практиці адміністративних судів України з відповідної категорії справ.

Проблема полягає в необхідності дослідження та аналізування правових стандартів і практики застосування тесту основної мети в операціях з нерезидентами в Україні. Цей тест має важливе значення для визначення справжньої мети транзакцій, щоб запобігти зловживанням податковими пільгами та уникненню подвійного оподаткування. У статті розглядається, як українські суди застосовують цей тест на практиці під час вирішення відповідної категорії справ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Тест основної мети в операціях з нерезидентами вивчав С. Попов. І. Кисіль, Р. Баранівський розглядали нюансні особливості застосування тесту ділової мети та тесту основної мети.

Практичний аналіз тесту основної мети наданий у практиці Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, окружних адміністративних судів.

Виклад основного матеріалу. Важливим чинником впливу як на внутрішню, так і на зовнішню фінансову політику України є обраний нею євроінтеграційний вектор розвитку. Угода про асоціацію між Україною та ЄС окреслила тенденції поступового зближення України та ЄС в економічній сфері. А отримання статусу кандидата на членство в ЄС сприяє цьому процесу [1, с. 58; 2]. Інтеграція України до Європейського Союзу вимагає адаптації національного законодавства до європейських стандартів з метою формування правової держави, забезпечення соціального захисту громадян та стабільної економіки. Ключовим засобом поширення загальних цінностей Союзу є стратегія розширення взаємовідносин із сусідніми країнами [3]. Однією з важливих вимог, яку Європейський Союз (далі – ЄС) ставить перед кандидатами на вступ, є приведення їхнього національного законодавства у відповідність із законодавством ЄС [4, с. 245]. У розділі, що стосується фінансових послуг Угоди про асоціацію між Україною, з одного боку, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами – з іншого (далі – Угода про асоціацію), яка є частиною національного законодавства [5], основний акцент робиться на досягненні ефективного і прозорого регулювання. Це охоплює впровадження міжнародних стандартів регулювання та нагляду у сфері фінансових послуг, а також боротьбу з ухиленням від сплати податків [6].

Відповідно до Преамбули Угоди про асоціацію політична асоціація та економічна інтеграція України з Європейським Союзом залежатиме від прогресу в імplementації положень цієї Угоди. Україна здійснюватиме поступове наближення свого законодавства до права ЄС (ст. 474) [6]. Гармонізація українського законодавства з законодавством Європейського Союзу допоможе уникнути юридичних перешкод через різницю в національному праві та створити єдині правові стандарти для різних сфер суспільства. Уніфікація спрямована на зведення нормативно-правової бази до єдиної системи, щоб забезпечити однакове регулювання схожих відносин. Модельна нормотворчість і міжнародні договори є ефективними інструментами уніфікації законодавства, яка може бути здійснена через адаптацію або стандартизацію [7, с. 29]. Уніфікацію можна розглядати як усунення розбіжностей у регулюванні певних суспільних відносин або як процес формування єдиної (уніфікованої) норми для схожих відносин [8, с. 45].

Відповідно до ст. 376 Угоди про асоціацію, співпраця України з ЄС забезпечується за рахунок активізації регіонального та іншого міжнародного співробітництва, зокрема, в рамках Організації економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР) [6]. Отже, Україна приєдналася до Програми розширення співпраці з ОЕСР і взяла на себе зобов'язання впроваджувати мінімальний стандарт Плану дій BEPS для боротьби з агресивним податковим плануванням, охоплюючи вдосконалення правил трансфертного ціноутворення. Це стало ефективним інструментом для запобігання розмиванню

податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування [9]. Загальне правило проти податкових зловживань розглядається у Плані дій BEPS за тестом основної мети (далі – Principle Purpose Test, PPT), відповідно до якого, коли однією з основних цілей транзакції чи серії транзакції є отримання переваг, передбачених податковими конвенціями, такі переваги не можуть бути надані, поки не буде встановлено, що надання цих переваг відповідатиме об'єкту та меті положень податкової конвенції [10].

Спеціальне положення щодо обмеження пільг, передбачених конвенціями про уникнення подвійного оподаткування – тест основної мети – містить ст. 29 Модельної податкової конвенції ОЕСР, яка встановлює, що, незважаючи на будь-які положення конвенції про уникнення подвійного оподаткування, пільги, передбачені конвенцією про уникнення подвійного оподаткування, не повинні надаватися щодо доходу або капіталу, якщо існують розумні підстави зробити висновок, з урахуванням усіх відповідних фактів та обставин, що одержання такої пільги було однією з основних цілей будь-яких домовленостей або операцій, які прямо або опосередковано призвели до застосування цієї пільги. Якщо не буде визначено, що надання цієї пільги за цих обставин буде відповідати цілі і меті відповідних положень конвенції про уникнення подвійного оподаткування, на яку поширюється дія конвенції про уникнення подвійного оподаткування.

Відповідно до п. 181 Коментарів до ст. 29 Модельної конвенції мета отримання пільг, передбачених конвенцією про уникнення подвійного оподаткування, не буде вважатися основною, якщо існують розумні підстави зробити висновок, з урахуванням усіх фактів та обставин, які стосуються конкретної операції, що отримання таких пільг не було основним чинником та не може обґрунтувати здійснення певної операції, яка самостійно або разом з іншими операціями призвела до таких пільг [11].

Для визначення відповідності тесту основній меті суди України керуються правовою позицією Верховного Суду в Постанові від 14.08.2018 у справі № 817/1045/17, а також беруть до уваги висновки Меморандуму «Аналіз практики українських та іноземних судів щодо з'ясування факту, чи було однією з основних / основною метою Компанії здійснення операцій чи створення структури отримання податкових переваг (пільг)» від 01.10.2019, в якому вказується, що, відповідно до практики Суду ЄС, для того, щоб дійти висновку, що однією з основних / основною метою операції чи структури було отримання переваг відповідної конвенції про уникнення подвійного оподаткування, необхідно об'єктивно проаналізувати всі факти та обставини, що пов'язані з такою операцією або структурою, зокрема такі критерії:

1) чи перераховуються всі / майже всі відсотки на користь третіх осіб через незначний проміжок часу після їх отримання від боржника; 2) чи має компанія-кредитор задокументовані та/або незадокументовані зобов'язання перед третіми особами, які вимагають, щоб компанія-кредитор перераховувала отримані відсотки на користь третіх осіб; 3) чи обмежується господарська діяльність компанії-кредитора отриманням відсотків та їх подальшим перерахунком на користь третіх осіб; 4) чи має компанія-кредитор економічну присутність у юрисдикції резидентності; 5) чи відповідає застосування податкових пільг цілям застосованого податкового законодавства [11].

Тест основної мети часто використовується органами податкового контролю для визначення законності та обґрунтованості податкових стратегій та операцій, зокрема в контексті міжнародних трансакцій та структур. Цей тест допомагає забезпечити рівноправне й справедливе застосування податкового законодавства та уникнення його надмірного використання для отримання податкових переваг. Так, Окружний адміністративний суд міста Києва в Рішенні від 01.03.2021 проаналізував висновки податкової служби про неправомірність застосування пільгової ставки з податку на доходи нерезидентів під час виплати відсотків за позику від контрагента-нерезидента.

В Акті перевірки податковий орган посилався на п. 7 ст. 11 Конвенції з Великою Британією. Перевіряючи правомірність застосування пільгової ставки згідно з п. 7 ст. 11 Конвенції та застосовуючи тест основної мети, за яким має бути перевірено, чи здійснює кредитор активну та реальну фінансову діяльність, чи несе ризики, чи така діяльність для нього характерна, чи є обов'язок перерахувати всі отримані кошти, чи аргументована зміна кредитора економічно, крім податкової пільги, тощо, судом встановлено, що компанія CRH Limited (UK) набула прав кредитора за договорами позики та здійснювала кредитування позивача в межах власної бізнес-діяльності та у зв'язку з економічною та комерційною необхідністю позивача.

Водночас не знайшли свого підтвердження доводи Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби (далі – відповідач) про те, що операції між позивачем та CRH Limited (UK) є складовою схеми податкового планування та штучного отримання переваг Конвенції, оскільки такі висновки спростовуються матеріалами справи. Відповідачем не надано належних і достатніх доказів на підтвердження неправомірної мети (або мети ухилення від оподаткування) під час укладання позивачем та CRH Limited (UK) договору позики. Відповідач не навів та не надав доказів щодо того, яку саме податкову вигоду від застосування Конвенції отримав позивач, сплачуючи відсотки за позику резиденту Великої Британії, CRH Limited (UK) порівняно з тим, якби він сплачував ці відсотки іншим компаніям групи.

Оскільки контролювальним органом у процесі розгляду цієї справи документально не доведено обставин, на які той посилався в Акті перевірки, то суд вважає безпідставними доводи відповідача [11].

Проаналізуємо слабкі сторони позиції відповідача:

1) недостатність доказової бази: не надано конкретних доказів на підтвердження неправомірної мети або мети ухилення від оподаткування. Зокрема, і невиконання тесту основної мети: не надано доказів на підтвердження того, що операції між позивачем та CRH Limited (UK) були здійснені з основною метою отримання податкових пільг;

2) недостатнє обґрунтування: відсутність переконливих аргументів щодо конкретних податкових вигод, які б отримав позивач порівняно з іншими можливими варіантами.

Отже, забезпечивши належну доказову базу та комплексно підходячи до обґрунтування своєї позиції, відповідач міг сформулювати більш переконливу правову позицію.

Подібні висновки також викладені в Рішенні Полтавського окружного адміністративного суду від 03.08.2020 у справі № 440/2010/20 [12], залишеному без змін Постановою Другого апеляційного адміністративного суду від 10.02.2021 [13].

У цій справі суди з'ясували, зокрема, що позикодавець-нерезидент:

- 1) має «повний привілей безпосереднього отримання прибутку»;
- 2) не передає доходів від позик третім особам, а здійснює виплати з таких доходів;
- 3) є добросовісним платником податків, не є фіктивною компанією і створений не з метою отримання переваг Конвенції, а з метою отримання переваг ринку Сполученого Королівства Великої Британії;
- 4) здійснює свою діяльність з використанням кваліфікованих спеціалістів та професійних працівників;
- 5) несе справжній комерційний ризик;
- 6) сплачує у Великій Британії податки в декілька разів більші, ніж донараховано спірним податковим повідомленням-рішенням.

У результаті суди дійшли висновків про необґрунтованість тверджень податкового органу про здійснення запозичення з метою одержання переваг Конвенції з Великою Британією.

Відтак перші рішення щодо застосування тесту основної мети вказують на глибокий аналіз судами суті спірних операцій, особливостей комерційної діяльності контрагентів, економічної присутності нерезидента у країні реєстрації, юридичної та фактичної можливості розпоряджатися отриманим доходом [14].

В іншому випадку у справі № 826/5911/18 Верховний Суд у постанові від 27.07.2020 зазначив, що суди попередніх інстанцій не повною мірою надали оцінку наведеним доводам податкового органу, який, проаналізувавши господарську діяльність позивача, зокрема використання ним комерційного досвіду міжнародної групи компаній «VFS Global», обґрунтовано поставив під сумнів фактичне використання в господарській діяльності послуг, отриманих від компанії Нур Бізнес Солюшнз, а отже, і реальність цієї господарської операції.

Передбачені міжнародними договорами пільги зі сплати податку не можуть бути застосовані у випадку, коли нерезидент діє як проміжна ланка в інтересах іншої особи, яка фактично отримує вигоду від доходу. Зокрема, не можуть бути застосовані пільгові ставки податку у випадку, коли дохід (у рамках угоди або серії угод) із джерелом його походження з України виплачується так, що нерезидент (проміжна ланка, яка має вузькі, обмежені повноваження відносно доходу), який претендує на отримання пільгової ставки податку з доходів у вигляді роялті, дивідендів, відсотків, виплачує весь дохід (його більшу частину) іншому нерезиденту, який би не міг застосувати пільгову ставку в разі, коли б такий дохід виплачувався останньому.

У разі надання контролювальним органом доказів, які в сукупності з іншими доказами у справі можуть свідчити, що платник податків сформував дані податкового обліку необґрунтовано та з порушенням вимог податкового законодавства, або на підставі документів, які містять інформацію, що не відповідає дійсності, платник податків має спростовувати ці доводи.

Про правильність цього судження свідчать і зміни, внесені Законом України від 16 січня 2020 року № 466-IX, яким п. 103.2 ст. 103 доповнено абзацом третім такого змісту: податкові вигоди у вигляді звільнення від оподаткування або застосування зниженої ставки податку, передбачені міжнародним договором, не надаються стосовно відповідного виду доходу або прибутку, якщо основною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції нерезидента з резидентом України було безпосереднє або опосередковане отримання переваг, які надаються міжнародним договором у вигляді звільнення від оподаткування або застосування зниженої ставки податку [15]. Верховний Суд пов'язав такі категорії, як «тест основної мети» та «ділова мета». Принципи основної мети та ділової мети вже діяли в судовій практиці в межах загального принципу превалювання суті над формою [16].

Треба зазначити, що в судовій практиці в межах загального принципу превалювання суті над формою разом з тестом основної мети була окремо застосована і така категорія, як «ділова мета» [16]. Натомість тест основної мети (Principle Purpose Test) і «ділова мета» (business purpose) – це два різних концепти, які характеризують різні аспекти міжнародного оподаткування.

Перший означає, що пільги (наприклад, застосування зниженої ставки податку на доходи нерезидентів) за податковою угодою не будуть надаватися щодо прибутку чи капіталу в разі, якщо є підстави вважати, що отримання такої пільги було однією з основних цілей здійснення операції.

Для аналізу того, чи є отримання податкової пільги «основною метою угоди», будуть брати до уваги різноманітні факти та обставини. На практиці ми розуміємо, що проходження тесту основної мети може бути подібним до аргументації ділової мети, але з однією важливою відмінністю. Для проходження РРТ тесту замало просто довести, що операція була фактично здійснена і призвела до виникнення прибутку. Основним аргументом для проходження РРТ тесту має бути доведення реальних причин, з яких була вибрана та чи інша бізнес-модель і з яких причин до такої моделі було залучено нерезидентів певної юрисдикції [17].

Водночас основне завдання полягає в тому, щоб визначити, чи було основною метою використання податкової угоди отримання податкових переваг, бо в такому випадку угода може бути визнана неприпустимою.

Ділова мета, з іншого боку, ставить питання, чи існує відповідність між структурою та функціонуванням суб'єкта та його правом на використання податкової угоди. Ділова мета зазвичай враховує реальний економічний зміст і сутність бізнес-операцій, а не лише їх податкові наслідки.

Отже, хоча обидва ці поняття можуть враховуватися в контексті оподаткування, вони відрізняються за своїм змістом і застосуванням. РРТ зазвичай використовується в контексті податкового планування, тоді як ділова мета оцінюється для визначення обґрунтованості та легальності бізнес-структур і трансакцій.

Висновки. 1. Тест основної мети використовується для визначення, чи була певна трансакція здійснена або структура створена з основною метою отримання податкової вигоди, а не для виконання реальних бізнесових цілей. РРТ застосовується, зокрема, в

контексті конвенцій про уникнення подвійного оподаткування і спрямований на запобігання неправомірному використанню таких конвенцій з метою уникнення оподаткування.

2. Ділова мета (business purpose) – концепція, яка оцінюється в контексті реальних бізнесових цілей та економічних обставин трансакції. Якщо трансакція має ділову мету, це може підтвердити її легальність та обґрунтованість, незалежно від того, чи є вона також вигідною з податкової точки зору.

3. Для аналізування на тест основної мети, тобто визначення, чи було основною метою операції (чи однією з основних) отримання переваг відповідної конвенції про уникнення подвійного оподаткування, треба застосувати такі критерії:

– факт перерахування відсотків третім особам: встановити, чи перераховуються всі або майже всі отримані відсотки на користь третіх осіб через короткий проміжок часу після їх отримання від боржника. Це може свідчити про те, що компанія-кредитор є лише посередником та основною метою операції є отримання податкових переваг;

– наявність реального зобов'язання перед третіми особами: визначити, чи має компанія реальні зобов'язання перед третіми особами, що обумовлює об'єктивну необхідність перераховувати весь отриманий прибуток чи відповідний відсоток з нього. Такі зобов'язання можуть указувати на те, що компанія не володіє отриманими коштами на власний розсуд, а діє відповідно до попередніх домовленостей з третіми особами;

– відсутність іншої економічної діяльності може свідчити про те, що компанія створена виключно для використання податкових пільг;

– відсутність економічної присутності в юрисдикції своєї резидентності може свідчити про штучний характер компанії, створеної для отримання податкових вигод;

– невідповідність податкових пільг цілям відповідного податкового законодавства може свідчити про їх неправомірне застосування для уникнення подвійного оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Тимченко Л. Д., Кононенко В. П. Стале фінансування та безпека в контексті політики ЄС. *Ірпінський юридичний часопис* : науковий журнал. 2022. Вип. 2 (9) С. 57–66.

2. Kononenko V., Tymchenko L., Tarakhonych L. Sustainable Development, Innovation, and Security on the Pages of the Encyclopedia of International Law. *Science and Innovation*. 2022. 18(1). Pp. 124–133. URL : <https://doi.org/10.15407/scine18.01.124>

3. Schneider M. Europeanization beyond the EU: The Dynamics of Europeanization in the Southern Mediterranean Partner States. *Dans L'Europe en Formation*. 2010/2 (n 356). Pp. 125–137. URL : <https://www.cairn.info/revue-l-europe-en-formation-2010-2-page-125.htm> (дата звернення: 26.05.2024).

4. Мовчан О. О. Поняття «компанія» та його тлумачення в законодавстві Європейського Союзу та України. *Наукові записки НАУКМА*. 2003. Т. 22, ч. 2 : Суспільні науки. С. 245–247.

5. Кононенко В. П. Законодавство чи закон? *Право України*. 2004. № 4. С. 96–98.
6. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : міжнародний документ від 27.06.2014. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text (дата звернення: 26.05.2024).
7. Клещенко Н. О. Уніфікація та гармонізація законодавства: порівняльно-правовий аспект. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 4. С. 29–31. DOI : <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-4/5>
8. Клещенко Н. О. Уніфікація законодавства: теоретико-прикладні аспекти : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Київ, 2020. 204 с.
9. ДПС взяла участь в обговоренні питань імплементації правил протидії податковим зловживанням (GAAR) / Державна податкова служба України. 15.08.2023. URL : <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/699374.html> (дата звернення: 26.05.2024).
10. Судове тлумачення поняття бенефіціарного власника доходів / Північне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків. 28 серпня 2021. URL : <https://nvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/496288.html> (дата звернення: 20.05.2024).
11. Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 01.03.2021 № 640/3584/19. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96279223> (дата звернення: 20.05.2024).
12. Рішення Окружного адміністративного суду міста Полтави від 03.08.2020 № 440/2010/20. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90781418> (дата звернення: 20.05.2024).
13. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 10.02.2021 № 440/2010/20. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95041017> (дата звернення: 20.05.2024).
14. Попов С. Тест основної мети в операціях з нерезидентами: Перші висновки судів. KPMG. 2024. URL : <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2021/05/test-osnovnoyi-mety0.html> (дата звернення: 20.05.2024).
15. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 27.07.2020 № 826/5911/18. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90804192> (дата звернення: 20.05.2024).
16. Топ-5 рішень Верховного Суду в податкових спорах у 2020 році. Sayenko Kharenko. 24.09.2020. URL : <https://sk.ua/uk/rishenya-verkhovnogo-sudu-podatki/> (дата звернення: 20.05.2024).
17. Кисіль І., Баранівський Р. Ділова мета vs тест основної мети. EBS. URL : <https://www.ebskiev.com/delovaya-tsel-vs-test-osnovnoj-tseli/> (дата звернення: 20.04.2024).

REFERENCES

1. Tymchenko L. D., Kononenko V. P. Stale finansuvannia ta bezpeka v konteksti polityky YeS. *Irpinskyi yurydychnyi chasopys : naukovyi zhurnal*. 2022. Vyp. 2 (9). S. 57–66.
2. Kononenko V., Tymchenko L., Tarakhonch L. Sustainable Development, Innovation, and Security on the Pages of the Encyclopedia of International Law. *Science and Innovation*. 2022. 18(1). Pp. 124–133. URL : <https://doi.org/10.15407/scine18.01.124>

Тимченко Л. Д., Кононенко В. П. Тест основної мети в контексті угоди про асоціацію з ЄС та практики судів України

3. Schneider M. Europeanization beyond the EU: The Dynamics of Europeanization in the Southern Mediterranean Partner States. *Dans L'Europe en Formation*. 2010. № 2 (n 356). Pp. 125–137. URL : <https://www.cairn.info/revue-l-europe-en-formation-2010-2-page-125.htm>
4. Movchan O. O. Poniattia "kompaniia" ta yoho tlumachennia v zakonodavstvi Yevropeiskoho Soiuzu ta Ukrainy. *Naukovi zapysky NaUKMA*. 2003. T. 22, ch. 2 : Suspilni nauky. S. 245–247.
5. Kononenko V. P. Zakonodavstvo chy zakon? *Pravo Ukrainy*. 2004. № 4. S. 96–98.
6. Uhoda pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu, z odniiiei storony, ta Yevropeiskym Soiuzom, Yevropeiskym spivtovarystvom z atomnoi enerhii i yikhnimy derzhavamy-chlenamy, z inshoi storony : mizhnarodnyi dokument vid 27.06.2014. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text
7. Kleshchenko N. O. Unifikatsiia ta harmonizatsiia zakonodavstva: porivnialno-pravovyi aspekt. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal*. 2022. № 4. S. 29–31. DOI : <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-4/5>
8. Kleshchenko N. O. Unifikatsiia zakonodavstva: teoretyko-prykladni aspekty : dys. ... kand. yuryd. nauk : 12.00.01. Kyiv, 2020. 204 s.
9. DPS vziala uchast v obhovorenni pytan implementatsii pravyl protydii podatkovym zlovzhvanniam (GAAR) / Derzhavna podatкова sluzhba Ukrainy. 15.08.2023. URL : <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/699374.html>
10. Sudove tlumachennia poniattia benefitsiarnoho vlasnyka dokhodiv / Pivnichne mizhrehionalne upravlinnia DPS po roboti z velykymy platnykamy podatkov. 28 serpnia 2021. URL : <https://nvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/496288.html>
11. Rishennia Okruzhnogo administratyvnoho sudu mista Kyieva vid 01.03.2021 № 640/3584/19. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96279223>
12. Rishennia Okruzhnogo administratyvnoho sudu mista Poltav y vid 03.08.2020 № 440/2010/20. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90781418>
13. Postanova Druhoho apeliatsiinoho administratyvnoho sudu vid 10.02.2021 № 440/2010/20. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95041017>
14. Popov S. Test osnovnoi mety v operatsiiakh z nerezydentamy: Pershi vysnovky sudiv. KPMG. 2024. URL : <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2021/05/test-osnovnoyi-mety0.html>
15. Postanova Kasatsiinoho administratyvnoho sudu u skladi Verkhovnoho Sudu vid 27.07.2020 №826/5911/18. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90804192>
16. Top-5 rishen Verkhovnoho Sudu v podatkovykh sporakh u 2020 rotsi. Sayenko Kharenko. 24.09.2020. URL : <https://sk.ua/uk/rishenya-verkhovnogo-sudu-podatki/> (data zvernennia: 20.05.2024).
17. Kysil I., Baranivskiy R. Dilova meta vs test osnovnoi mety. EBS. URL : <https://www.ebskiev.com/delovaya-tsel-vs-test-osnovnoj-tseli/>

L. D. Tymchenko, V. P. Kononenko. THE PRINCIPAL PURPOSE TEST IN THE CONTEXT OF THE ASSOCIATION AGREEMENT WITH THE EU AND THE PRACTICE OF UKRAINIAN COURTS

According to Article 376 of the Agreement, Ukraine's cooperation with the EU is ensured through the intensification of regional and other international cooperation, particularly within the framework of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Consequently, Ukraine joined the Programme for Enhancing Cooperation with the OECD and committed to implementing the minimum standard of the BEPS Action Plan to combat aggressive tax planning, including improving transfer pricing rules. This has become an effective tool for preventing the erosion of the tax base and the shifting of profits out of taxation.

The general rule against tax abuse is addressed in the BEPS Action Plan under the Principal Purpose Test (PPT). According to this test, when one of the main purposes of a transaction or series of transactions is to obtain benefits provided by tax conventions, such benefits should not be granted unless it is established that granting such benefits would align with the object and purpose of the provisions of the tax convention.

A specific provision on limiting the benefits provided by double taxation conventions (the Principal Purpose Test) is contained in Article 29 of the OECD Model Tax Convention. This article stipulates that, notwithstanding any provisions of the double taxation convention, benefits shall not be granted concerning income or capital if there are reasonable grounds to conclude, considering all relevant facts and circumstances, that obtaining such benefit was one of the principal purposes of any arrangements or transactions that resulted directly or indirectly in that benefit. This is unless it is determined that granting the benefit in these circumstances would be consistent with the object and purpose of the relevant provisions of the convention.

Purpose. Analyzing the category "main purpose test" and identifying the main differences from the concept of "business purpose". On the basis of the study of relevant judicial practice, formulating the main criteria of the Principle Purpose Test.

Results. 1. The Principal Purpose Test is used to determine whether a particular transaction or structure is primarily designed to achieve tax benefits rather than to fulfill genuine business purposes. The PPT is applied specifically in the context of double tax avoidance conventions and aims to prevent the misuse of such conventions to avoid taxation.

2. The concept of a business purpose is assessed in the context of the genuine business objectives and economic circumstances of the transaction. If a transaction has a legitimate business purpose, this can confirm its legality and justification, regardless of whether it also provides tax benefits.

3. To analyze the Principal Purpose Test, that is, to determine whether the primary purpose (or one of the primary purposes) of the operation was to gain the benefits of the relevant double tax avoidance convention, the following criteria should be applied:

– Fact of Interest Payments to Third Parties: determine whether all or nearly all received interest is transferred to third parties shortly after being received from the debtor. This may indicate that the creditor company acts merely as an intermediary and that the main purpose of the operation is to obtain tax benefits.

– *Existence of real obligations to third parties: identify whether the company has real obligations to third parties that necessitate the transfer of interest from the received profit. Such obligations may suggest that the company does not have control over the received funds but acts according to prior agreements with third parties.*

– *Absence of other economic activity: the lack of other economic activities may indicate that the company was created solely to take advantage of tax benefits.*

– *Lack of economic presence in the jurisdiction of residence: the absence of economic presence in the jurisdiction of its residence may suggest the artificial nature of the company, created to obtain tax advantages.*

– *Non-compliance of tax benefits with the objectives of relevant tax legislation: the non-compliance of tax benefits with the objectives of the relevant tax legislation may indicate their improper use to avoid double taxation.*

Keywords: *Principal Purpose Test, business purpose, conventions on the avoidance of double taxation, Association Agreement between the European Union and Ukraine.*

Стаття надійшла до редколегії 22 серпня 2024 року