

Державна податкова служба України опублікувала комплексний огляд щодо застосування тесту основної мети (PPT)

Контакти в ЕУ

Володимир Котенко

Партнер

+380 (44) 490 3006

Vladimir.Kotenko@ua.ey.com

Ольга Горбановська

Партнер

+380 (44) 490 3022

Olga.Gorbanovskaya@ua.ey.com

Борис Лобовик

Партнер

+380 (44) 490 3047

Borys.Lobovyk@ua.ey.com

Ігор Чуфаров

Партнер

+380 (44) 492 8231

Igor.Chufarov@ua.ey.com

Ірина Калита

Асоційований партнер

+380 (44) 499 2420

Iryna.Kalyta@ua.ey.com

Богдан Мальнєв

Асоційований партнер

+380 (44) 499 3356

Bogdan.Malniev@ua.ey.com

Галина Хоменко

Асоційований партнер

+380 (44) 490 3028

Halyna.Khomenko@ua.ey.com

- ▶ Закон № 466-IX від 16 січня 2020 року запровадив концепцію тесту основної мети (PPT) до Податкового кодексу України.
- ▶ Практика застосування PPT поки що перебуває на етапі становлення в Україні. Незважаючи на те, що ці правила були прийняті 5 років тому, досі немає детальних рекомендацій від податкових органів щодо їх застосування.
- ▶ Опублікований огляд ДПС може слугувати орієнтиром для розуміння того, як практика застосування PPT може розвиватися у майбутньому.

Правила PPT в Україні загалом узгоджуються з Модельною конвенцією. Також відповідні положення вже були введені в більшість угод про уникнення подвійного оподаткування (далі - **«Угоди»** або **«Конвенції»**), що були імplementовані Україною або через Конвенцію MLI, або через двосторонні протоколи.

У своєму огляді [«Застосування тесту основної мети \(PPT\) при виплаті доходів нерезидента»](#) Державна податкова служба посилається на Коментар до Модельної конвенції (далі - **«Коментар»**), як на джерело для тлумачення як внутрішніх правил PPT, так і тих, що містяться в Угодах.

Модельна конвенція про уникнення подвійного оподаткування Організації економічного співробітництва та розвитку (далі - Модельна конвенція) містить такі положення щодо PPT: "Незважаючи на інші положення цієї Конвенції, перевага за цією Конвенцією не надається стосовно доходу або капіталу, якщо є обґрунтовані підстави вважати, враховуючи всі відповідні факти та обставини, що отримання цієї переваги було однією з основних цілей будь-якої угоди або транзакції, яка безпосередньо або опосередковано спричиняла отримання цієї переваги, якщо не встановлено, що надання цієї переваги в цих обставинах відповідало б меті та призначенню відповідних положень цієї Конвенції".

У публікації податковий орган посилається на приклади застосування PPT, передбачені Коментарем, що важливо для платників податків. Декілька таких прикладів ми розглянемо нижче.

Практичні випадки застосування PPT

Коментар містить досить обширний список прикладів застосування PPT, аналіз яких призводить до наступних висновків.

1. Під час аналізу того, чи було отримання податкових переваг однією з основних цілей угоди або домовленостей, необхідно враховувати всі основні цілі та фактори, що стоять за такою угодою або домовленістю.

Коментар розглядає кілька випадків, коли угода або домовленість призвела до певних податкових переваг. Однак зроблено висновок, що PPT було виконано в таких угодах і домовленостях, оскільки вони все

ще були в основному зумовлені комерційними, юридичними або іншими не податковими причинами, а податкові переваги були додатковим, не вирішальним фактором.

Показовим є приклад, коли податково прозорий фонд з кількома інституційними інвесторами створює холдингову компанію в країні R для інвестування в проекти нерухомості. Однією з цілей створення холдингової компанії було спрощення адміністрування реалізації права на пільги при сплаті податку на доходи нерезидентів (аби уникнути необхідності кожному інвестору окремо обґрунтовувати право на такі пільги). Відповідно, при виборі юрисдикції для холдингової компанії також враховувалася наявність значного переліку укладених Угод. У цьому прикладі Коментар робить висновок, що RPT має бути виконано, оскільки холдингова компанія була створена в основному через ряд комерційних і юридичних причин (для захисту фонду від зобов'язань і потенційних вимог щодо активів фонду, для полегшення боргового фінансування та здійснення, управління і реалізації інвестицій) і країна R була обрана, окрім розгалуженої мережі Угод, також через її політичну стабільність, регуляторні та юридичні системи, звичність для кредиторів і інвесторів, забезпечення доступу до кваліфікованого персоналу. Важливо, що в цьому прикладі окремо підкреслюється, що створення холдингової компанії не призвело до податкових переваг, які були б кращими, ніж ті, на які інвестори могли б отримати без такої холдингової компанії.

Є також багато інших прикладів, які показують, що існування податкових причин, що супроводжують угоду або домовленість, саме по собі не є достатнім для відмови в користуванні пільгами за Угодою, за умови, що така угода або домовленість була мотивована в першу чергу іншими, не податковими цілями.

2. Навіть якщо отримання податкових переваг було однією з основних цілей угоди або домовленості, також необхідно проаналізувати, чи буде надання таких податкових переваг відповідати меті та призначенню Конвенції.

У цьому контексті демонстративним є приклад, коли після набрання чинності Угодою про уникнення подвійного оподаткування між країнами R і S, що передбачає довільний поріг у 25% для застосування найнижчої податкової ставки на дивіденди, акціонер у країні R вирішує збільшити свою частку в компанії з країни S з 24% до 25%. Той факт, що такий акціонер володів часткою 24% протягом останніх 5 років, а збільшення частки відбулося відразу після набрання чинності Угодою, робить очевидним висновок, що додатковий внесок до капіталу був зумовлений в основному податковими причинами, тобто для отримання найнижчої ставки податку на дивіденди. Однак у цьому прикладі Коментар висноває, що незважаючи на те, що отримання податкових переваг було основною метою угоди, такі переваги не повинні бути відкинуті на основі RPT, оскільки надання податкових переваг у такому випадку відповідатиме меті та призначенню Конвенції, що передбачає стимулювання міжнародних операцій та зв'язків.

Вищезазначені приклади демонструють, що всебічний розгляд і оцінка всіх мотивів, що стоять за створенням

структури або здійсненням операцій, можуть допомогти успішно пройти RPT.

Однак також в Коментарі проілюстровані деякі випадки зловживань, коли податкові переваги не повинні надаватися. Наприклад, Коментар згадує ситуації, коли сторона, сплачуючи дивіденди нерезиденту, що проживає в країні з менш сприятливим податковим режимом, залучає контрагента з більш податково ефективною юрисдикцією без інших очевидних комерційних причин, аніж застосування звільнення за Угодою.

Ще одним прикладом зловживання є випадок поділу угоди на будівництво нерухомості в іноземній юрисдикції на два окремі контракти з пов'язаними компаніями, кожен з яких триває 11 місяців, щоб уникнути визнання постійного представництва (оскільки будівельний майданчик, що існує більше 12 місяців, вважається постійним представництвом за Угодою). Як зазначено, у сторін не було іншої раціональної мотивації для такого поділу, окрім податкових цілей.

Вплив на бізнес

Публікація Державної податкової служби вказує на те, що застосування тесту основної мети перебуває у фокусі уваги податкових органів.

Той факт, що податковий орган у своїй публікації широко посилається на Коментар, можна інтерпретувати оптимістично. Це може означати, що на практиці податкові органи у своїх оцінках враховуватимуть міжнародну практику, зокрема Модельну конвенцію та Коментар, проводячи належний аналіз сутності операцій та враховуючи всі відповідні факти та обставини.

У будь-якому випадку, рекомендуємо стежити за тим, як розвиватиметься практика застосування цього питання, а ми будемо тримати вас в курсі у разі будь-яких значних змін.

Також, якщо ви ще не провели всебічний аналіз своїх операцій та структур для їх відповідності RPT, ми рекомендуємо зробити це зараз, враховуючи висновки та приклади, викладені вище. Якщо виявили угоди або структури, що викликають ризики або сумніви з точки зору RPT, ми рекомендуємо заздалегідь підготувати так звані "файл захисту" з аргументами та обґрунтуваннями комерційних або інших не податкових причин для успішного проходження Тесту.

Підтримка від ЕУ Україна

Ми готові здійснити всебічний податковий аналіз вашої структури/транзакцій для виявлення потенційних податкових ризиків та проблемних областей, зокрема тих, що виникають з RPT та інших регулювань, а також надати рекомендації щодо необхідних сутнісних змін та допомогти у втіленні цих рекомендацій, включно з підготовкою «файлу захисту».

Якщо у вас є будь-які запитання щодо RPT або інших податкових правил, ми будемо раді їх роз'яснити та надати всебічну підтримку.

Ми стежимо за оновленнями законодавства та будемо інформувати вас про важливі зміни

Дотримуючись своєї місії – удосконалюючи бізнес, змінювати світ на краще, – компанія EY сприяє створенню довгострокового корисного ефекту для клієнтів, співробітників і суспільства в цілому, а також допомагає зміцнювати довіру до ринків капіталу.

Використовуючи дані, ШІ та технології, команди EY допомагають клієнтам впевнено будувати майбутнє та знаходити відповіді на найактуальніші питання сьогодення та майбутнього.

Фахівці компанії EY працюють в галузях аудиту, консалтингу, оподаткування, стратегії і транзакцій. Завдяки галузевим інсайтам, глобально пов'язаній багатопрофільній мережі та екосистемам партнерів, команди EY надають послуги у більше ніж 150 країнах світу.

Все для того, щоб визначати майбутнє впевнено.

Назва EY відноситься до глобальної організації та може відноситися до однієї чи декількох компаній, що входять до складу Ernst & Young Global Limited, кожна з яких є окремою юридичною особою. Ernst & Young Global Limited – юридична особа, створена відповідно до законодавства Великобританії, – є компанією, що обмежена відповідальністю її учасників, і не надає послуг клієнтам. Інформація про порядок збору та використання компанією EY персональних даних, а також про права, що мають фізичні особи відповідно до законодавства про захист персональних даних, доступна за посиланням ey.com/privacy. Більш детальна інформація представлена на нашому сайті: ey.com.

© 2025 ТОВ "Ернст енд Янг"
Усі права захищені.

Інформація, що міститься в цій публікації, представлена у скороченій формі і призначена лише для загального ознайомлення, у зв'язку з чим вона не може розглядатися в якості повноцінної заміни докладного звіту про проведення дослідження й інших згаданих матеріалів та бути підставою для винесення професійного судження. Компанія EY не несе відповідальності за шкоду, заподіяну будь-яким особам у результаті дії або відмови від дії на підставі відомостей, що містяться в даній публікації. Із будь-яких конкретних питань слід звертатися до фахівця відповідного напрямку послуг.