

Максим Сергійович МИСЬКІВ

магістр права

ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-0609-2986>

e-mail: maksymmyskiv@gmail.com

ТЕСТ ОСНОВНОЇ МЕТИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ДЛЯ БОРТЬБИ ПРОТИ ЗЛОВЖИВАННЯ ПОДАТКОВИМИ ПІЛЬГАМИ ЗА УГОДАМИ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

У статті досліджено механізм «тесту основної мети» як інструменту для протидії зловживанню положенням за угодами про уникнення подвійного оподаткування. Проаналізовано його еволюцію від керівного принципу в Коментарі ОЕСР (2003) до обов'язкової норми Модельної конвенції (2017) через план BEPS та Багатосторонню конвенцію MLI. Висвітлено «двоетапну структуру» тесту (суб'єктивний та об'єктивний критерії), зокрема наявності тягара доказування на платнику податків та ризиків правової невизначеності. Досліджено судову практику застосування основних елементів «тесту основної мети» на прикладі рішення Верховного Суду Канади у справі *Alta Energy*, яке підкреслило високий поріг його застосування та роль принципів *pacta sunt servanda* та правової визначеності. Обґрунтовано висновок з необхідності балансу між гнучкістю тесту та прогнозованістю його застосування через судове тлумачення.

Ключові слова: тест основної мети, угоди про уникнення подвійного оподаткування, зловживання податковими пільгами, двоетапний тест, справа *Alta Energy*

ВСТУП

Посилення глобалізації та інтеграції світових економік спричинило значне зростання випадків уникнення оподаткування, зокрема через зловживання положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування. Ця тенденція становить серйозну загрозу фінансовій безпеці держав, оскільки призводить до суттєвого зменшення податкових надходжень і спотворення принципів справедливої конкуренції на міжнародному рівні.

У відповідь на ці виклики міжнародна спільнота розробляє та впроваджує нові інструменти протидії податковим зловживанням. Одним із ключових механізмів у цій боротьбі є запровадження т.зв. «тесту основної мети» (Principal Purpose Test). Цей механізм заслуговує на особливу увагу дослідників, зважаючи на його відносну новизну та відсутність сталої судової практики його застосування.

Аналіз наукових робіт демонструє, що дослідження «тесту основної мети» отримало більш ґрунтовне висвітлення в зарубіжній літературі, ніж у вітчизняній. Зокрема, значний внесок у цю тематику зробили такі вчені, як Р.Дж. Данон, Г.Н. де Пайва Наварро, С. ван Вегел, Х. Теофілу, Дж.В. Коен та ін. Серед українських дослідників варто виділити Л. Тимченко, В. Кононенко, С. Попов, І. Кисіль, Р. Баранівський.

МЕТА роботи – проаналізувати еволюцію механізму «тесту основної мети» від керівного принципу Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) до договірної норми, висвітлити його «двоетапну структуру» та ключові принципи застосування, а також дослідити наявну міжнародну судову практику щодо його тлумачення.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У дослідженні застосовано комплекс загальнонаукових методів: історико-правовий метод для аналізу еволюції «тесту основної мети», метод порівняльного аналізу для оцінювання міжнародної судової практики, системно-структурний метод для вивчення «двоетапного тесту». Для формулювання висновків застосовано методи узагаль-

нення, абстрагування та інтерпретації нормативних положень.

РЕЗУЛЬТАТИ

Еволюція механізму «тесту основної мети» як інструменту боротьби проти зловживання угодами про уникнення подвійного оподаткування бере свій початок з внесення змін до ст. 1 в Коментарі до Модельної конвенції ОЕСР (далі – «Коментар») у 2003 р. До цього питання зловживань вирішувалися переважно через застосування умов про «бенефіціарного отримувача доходу» та окремі договірні положення (наприклад, стаття про обмеження переваг (Limitation of Benefits)), але бракувало загального підходу [1, с. 6-9].

У п. 7 Коментаря до ст. 1 (редакція 2003 р.) вперше прямо закріплено, що метою угод про уникнення подвійного оподаткування є запобігання уникненню та ухиленню від сплати податків [2, с. 52]. Найважливішим нововведенням став «керівний принцип» у п. 9.5 Коментаря до ст. 1, який передбачає, що переваги за угодою не повинні надаватися, якщо головною метою певних операцій – отримання більш сприятливого податкового статусу, і таке надання переваг суперечило б об'єкту та меті відповідних положень договору [2, с. 54].

Цей принцип, будучи лише частиною Коментаря, слугував інтерпретаційним орієнтиром для судів та податкових адміністрацій в межах Віденської конвенції про право міжнародних договорів, але не мав сили договірної норми. Його застосування до угод, укладених до 2003 р., викликало суперечки, а результати судової практики були неоднозначними (наприклад, справи *The Queen v. Prévost Car Inc* та *X Holding ApS v. Eidgenössische Steuerverwaltung*) [1, с. 19-22].

У рамках «Плану дій з розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування» (Base erosion and Profit Shifting – BEPS) здійснено трансформацію «керівного принципу» у конкретну договірну норму. Так, Фінальний звіт до Кроку 6 плану BEPS (2015) встановив мінімальний стандарт боротьби зі зловживанням угодами про уникнення подвійного оподаткування, схваливши «тест основної мети» як один з ключових інструментів [3, с. 9]. «Тест основної мети» швидко інкор-

поровано в тисячі двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування через Багатосторонню конвенцію MLI (2017). Одночасно з цим Модельна конвенція ОЕСР 2017 р. офіційно інкорпорувала «тест основної мети» як п. 9 ст. 29.

Отже, відповідно до визначення «тесту основної мети» пільга за угодою про уникнення подвійного оподаткування не надається, якщо є підстави зробити висновок з урахуванням усіх відповідних фактів та обставин, що одержання цієї пільги було однією з основних цілей будь-якої домовленості або операції, які прямо або опосередковано призвели до цієї пільги, якщо не визначено, що надання цієї пільги за цих обставин буде відповідати цілі і задачі відповідних положень угоди [4, с. 50].

Структура визначення «тесту основної мети» ґрунтується на т.зв. «двоетапному тесті». Тобто, навіть якщо «однією з основних цілей» угоди є отримання пільг за угодою (суб'єктивний критерій), ці пільги все одно мають надаватися, коли встановлено, що їх надання «відповідає цілі та задачі відповідних положень такої угоди» (об'єктивний критерій). Інакше кажучи, питання про надання податкових пільг за угодою вирішується в підсумку на основі *suī generis* цілеспрямованого тлумачення норм угод про уникнення подвійного оподаткування [5, с. 392].

Суб'єктивний критерій «тесту основної мети» не вимагає доказування фактичного наміру платника податків, достатньо, дійти висновку на основі об'єктивного аналізу, що платник податків, розробляючи «схему», бажав отримати пільгу. З одного боку, такий підхід покладає на податкові органи обов'язок розслідувати та робити висновок про корисливий характер структури, а з іншого – відсутність вимоги про надання доказів ставить платника податків у невідгдане положення, оскільки його пільгу можуть відхилити без попереднього збору переконливих доказів, які б доводили докладне доведення факту зловживання [6, с. 165-166].

Посилання на «одну з основних цілей» в суб'єктивному критерії означає, що отримання пільги за угодою про уникнення подвійного оподаткування не обов'язково має бути єдиною чи основною метою певної угоди або операції. Коментар демонструє це наступним прикладом стосовно ст. 13 (Доходи від відчуження майна): особа може продати майно з різних причин, але якщо перед продажем ця особа стає резидентом однієї з Договірних Держав, і однією з головних цілей для цього є отримання пільги за податковою угодою, то п. 9 ст. 29 Модельної Конвенції ОЕСР може застосовуватися, незважаючи на те, що можуть бути й інші основні цілі для зміни місця резидентності, такі як сприяння продажу майна чи реінвестуванню коштів від відчуження [7, с. 256].

Отже, тоді, коли суб'єктивний критерій виконується, податкові пільги за угодою заперечуються, якщо не визначено, що надання цієї пільги за цих обставин буде відповідати цілі і задачі відповідних положень угоди (об'єктивний критерій). Фраза «якщо не визначено» свідчить, що тягар доказування стосовно предмету спору переноситься на платника податків.

Водночас об'єктивний критерій вимагає аналіз цілей та задач конкретних положень угоди, на яких ґрунтується податкова пільга, на яку претендує платник податків (наприклад, стаття про резидентність чи дивіденди), а не лише загальної цілі та задачі всієї угоди. Як зазначає професор Р.Дж. Данон, таке обмеження ви-

пливає з буквального тексту п. 9 ст. 29 Модельної Конвенції ОЕСР та Віденської конвенції про право міжнародних договорів і є обґрунтованим, оскільки різні положення договору мають різні умови надання пільг та відображають різні цілі (наприклад, обмеження стосовно бенефіціарного отримувача доходу є у статті про дивіденди, на відміну від статті про доходи від відчуження майна). Ігнорування специфіки конкретних статей суперечило б тексту «тесту основної мети» та припускало б помилково, що всі положення не мають власної цілі чи що вона ідентична [5, с. 404-405].

Враховуючи покладення тягаря доказування на платника податків, а також достатнє широке визначення суб'єктивного критерію потенційно порушує принцип правової визначеності, оскільки норма про «тест основної мети» не містить чіткого, точного та передбачуваного правила, і ця невизначеність має серйозні наслідки, оскільки зазначена норма не дає змоги платникам податків заздалегідь усвідомити, чи буде відмовлено у доступі до пільги, передбаченої угодою про уникнення подвійного оподаткування, чи ні. Що, зі свого боку, може створити ризик зловживань з боку податкових органів [6, с. 168].

У таких ситуаціях одним з орієнтирів для тлумачення «тесту основної мети» як для платників податків, так і для податкових органів стає судова практика. В контексті тлумачення «тесту основної мети» великого значення набуло рішення Верховного суду Канади у справі *Alta Energy* від 26 листопада 2021 р. [8]. Варто відзначити, що ця справа стосувалась застосування канадських загальних правил боротьби з ухиленням від податків (*General Anti-Avoidance Rules – GAAR*), який містить механізм «двоетапного тесту», що у суті є ідентичним до «тесту основної мети» [9].

Відповідно до встановлених у справі фактів у рамках реструктуризації в 2012 р. в Люксембурзі створено компанію, якій передано акції канадської корпорації. У 2013 р. люксембурзька компанія продала свою частку в канадській корпорації та отримала значний дохід, заявивши, що такий дохід підлягає оподаткуванню виключно в Люксембурзі відповідно до пільги стосовно звільнення від оподаткування доходу від відчуження комерційного майна, передбаченою ст. 13 Угоди між Канадою і Люксембургом про оподаткування доходів і капіталу (1999) (надалі – Угода). Канадська податкова адміністрація оскаржила цю операцію як таку, що уникає оподаткування.

Ключовим питанням для Верховного суду Канади стало визначення того, чи була операція такою, що зловживала Угодою та суперечила об'єкту, духу та меті положенням цієї Угоди.

Зокрема, Верховний суд Канади проаналізував мету «комерційної» пільги за ст. 13 Угоди та дійшов висновку, що включення цієї пільги стало навмисним відхиленням держав Канади та Люксембургу від відповідної редакції Модельної конвенції ОЕСР, актуальної на момент укладення Угоди. Її мета – стимулювання міжнародних інвестицій в канадські активи, відображаючи тоді перевагу Канади отримувати економічні вигоди від іноземних інвестицій перед максимізацією миттєвих податкових надходжень. Верховний Суд Канади посилався на принцип економічної приналежності як основу розподілу податкових прав за Угодою, де оподаткування доходів від відчуження активів, що вико-

ристовуються у господарюванні, має відбуватися в країні резидентності продавця.

У своєму рішенні більшість суддів дійшла висновку про відсутність зловживання, ґрунтуючись на трьох ключових аргументах. По-перше, включення «комерційної» пільги без супутніх механізмів захисту проти зловживань, таких як вимога стосовно бенефіціарного отримувача доходу, стало свідомим вибором договірних сторін. Угода містила лише специфічне обмеження для люксембурзьких холдингових компаній, чого не відбулося. По-друге, в укладенні Угоди в 1999 р. Канада та Люксембург передбачали обізнаність одна одною про свої податкові системи, зокрема про роль Люксембургу як центру для інвестицій резидентів третіх країн. По-третє, сам факт того, що прибуток не оподатковувався ні в Канаді (через пільгу), ні в Люксембурзі (через його внутрішнє законодавство), не робить Угоду такою, що використовується для зловживань, згідно з GAAR, якщо це є передбачуваним результатом узгодженої структури Угоди. Мета Угоди – усунення подвійного оподаткування, але вона не містила зобов'язання гарантувати мінімальне оподаткування.

Верховний суд Канади також підкреслив фундаментальну важливість правової визначеності платника по-

датків на мінімізацію податків у межах закону та принципу «*pacta sunt servanda*».

Значення цього рішення полягає у підтвердженні високого порогу для застосування GAAR (а отже, й «тесту основної мети») до операцій, формально відповідних умовам угоди про уникнення подвійного оподаткування, особливо за відсутності явних обмежень стосовно зловживань у самій угоді.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження можна дійти висновку, що впровадження «тесту основної мети» в двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування нині є одним з ключових інструментів для боротьби проти зловживання податковими пільгами за такими угодами. Його «двоетапний тест», з одного боку, надає можливості для гнучкого застосування, однак з іншого – також створює ризики правової невизначеності через достатньо суб'єктивний характер та відсутності нормативно визначених меж.

Важливе значення у подоланні цієї невизначеності має відіграти судове тлумачення, яке забезпечить конкретизацію та передбачуваність застосування «тесту основної мети».

References

1. Weeghel S. v. A Deconstruction of the Principal Purposes Test. *World Tax Journal*. 2019. Vol. 11, no. 1. pp. 3–45. URL: <https://doi.org/10.59403/2gmfz8t>
2. Commentary on Article 1. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. 2003. pp. 49–68. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2003/01/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2003_g1gh2d76/mtc_cond-2003-en.pdf
3. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report. OECD, 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>
4. Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. 2017. pp. 23–51. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-3-en
5. Danon R.J. The Principal Purpose Test under Tax Treaty Law. *The Oxford Handbook of International Tax Law*. 2023. pp. 391–416. URL: <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780192897688.013.24>
6. Neves de Paiva Navarro G. A critical analysis of the principal purpose test rule's core features and its practical applicability. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*. 2020. Vol. 7, no. 7. P. 160. URL: <https://doi.org/10.46801/2595-7155-rttia-n7-8>
7. Danon R.J. The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR! *Bulletin for International Taxation*. 2020. Vol. 74, no. 4/5. URL: <https://doi.org/10.59403/136hxah>
8. Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L. (Supreme Court of Canada, File No.: 39113, Judgment Rendered on November 26, 2021). Canada Supreme Court Reports, 3 SCR 590, 2021. URL: <https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do>
9. Christos A. Theophilou. Courts Worldwide Diverge in Applying the Principal Purpose Test. *STI Taxand*. URL: <https://stitaxand.com/new-insight-navigating-the-complexities-of-the-principal-purpose-test-ppt/>

Maksym MYSKIV

Master of Law

ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-0609-2986>

e-mail: maksymmyskiv@gmail.com

THE PRINCIPAL PURPOSE TEST AS A TOOL TO COMBAT ABUSE OF TAX BENEFITS UNDER DOUBLE TAXATION AVOIDANCE AGREEMENTS

Introduction. The escalation of globalization has intensified tax avoidance through abuse of Double Taxation Avoidance Agreements (DTAAs), threatening fiscal security and fair competition. The international community developed the Principal Purpose Test (PPT) as a key anti-abuse mechanism. Its novelty and evolving jurisprudence necessitate thorough analysis.

The purpose of the paper is to analyze the PPT's evolution from an OECD guiding principle to a binding treaty norm; elucidate its two-pronged structure and core application principles; and investigate global judicial interpretation practices regarding its implementation.

Results. The PPT originated in the 2003 OECD Model Tax Convention Commentary as a guiding principle denying treaty benefits where obtaining them was a «principal purpose» contradicting the treaty's object and purpose. The BEPS Project (Action 6, 2015) transformed it into a minimum standard, codified in Article 29(9) of the 2017 OECD Model and implemented globally via the Multilateral Instrument. The PPT operates as a «two-pronged test»: 1) Benefits are denied if «one of the principal purposes» was obtaining them (subjective element); 2) Benefits may still apply if granting them aligns with the «object and purpose of the relevant provisions» (objective element), with the burden of proving this alignment resting solely on the taxpayer. This structure creates legal uncertainty due to the subjective element's breadth. The 2021 *Alta Energy* decision by Canadian Supreme Court clarified application thresholds. The Court emphasized the provision's deliberate lack of anti-abuse mechanisms, the foreseen non-taxation outcome under the treaty's investment-stimulation purpose, and fundamental principles of legal certainty and *pacta sunt servanda*.

Conclusion. The PPT is essential for combating treaty abuse but inherently balances flexibility against legal uncertainty due to its two-pronged structure and burden allocation. Judicial interpretation, exemplified by *Alta Energy* case, is crucial for concretizing application and ensuring predictability. This underscores the need for careful analysis of specific treaty provisions' purposes when applying the objective element.

Keywords: Principal Purpose Test, Double Taxation Avoidance Agreements, treaty shopping, two-pronged test, *Alta Energy* case