



Smart decisions. Lasting value.

# Застосування конвенцій про унікнення подвійного оподаткування

**Дмитро Михайленко**

+38 050 533 75 85, [d.mikhailenko@crowe.com.ua](mailto:d.mikhailenko@crowe.com.ua)

**Віталій Смердов**

+38 097-191-20-20, [smerdov@crowe.com.ua](mailto:smerdov@crowe.com.ua)

**Щодо довідки, яка підтверджує,  
що нерезидент є резидентом  
країни, з якою укладено  
міжнародний договір України**

# Щодо довідки

---

103.4. Підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених пунктами 103.5 і 103.6 цієї статті, особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України (далі - довідка), а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України.

103.5. Довідка видається **компетентним (уповноваженим) органом відповідної країни**, визначеним міжнародним договором України, **за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни**, і повинна бути належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України.

103.6. У разі потреби така довідка може бути затребувана у нерезидента особою, яка виплачує йому доходи, або контролюючим органом під час розгляду питання про повернення сум надміру сплачених грошових зобов'язань на іншу дату, що передує даті виплати доходів.

У разі потреби особа, яка виплачує доходи нерезидентів, може звернутися до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) щодо здійснення центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, запиту до компетентного органу країни, з якою укладено міжнародний договір України, про підтвердження зазначеної у довідці інформації.

# Щодо довідки

---

Таким чином, **форма довідки визначається локальним законодавством відповідної країни.**

Це стосується й тих ситуацій, коли Конвенції начебто містять додаткові умови щодо форми, **зокрема, це стосується Конвенції між Україною та Францією (див. нижче):**

## **Стаття 29**

### **Спосіб застосування**

- 1. Компетентні органи Договірних Держав можуть вирішувати спільно або окремо спосіб застосування Конвенції.*
- 2. Зокрема, з метою одержання в Договірній Державі переваг, передбачених статтями 10, 11 і 12, резиденти другої Договірної Держави повинні, якщо інше не вирішено компетентними органами, представити форму посвідчення резиденції, яка передбачає, зокрема, характер і суму даного доходу і включає посвідчення податкової адміністрації цієї другої Держави.*

**При цьому довідка, яка видається з боку Франції, не містить відомостей про суму доходу. Між тим, звертаємо вашу увагу на фразу «якщо інше не вирішено компетентними органами». Враховуючи це, якщо компетентним органом Франції визначено, що форма довідки не містить відомостей про суму доходу, така довідка не повинна містити такі відомості у ДПС немає підстав ставити під сумнів дійсність такої довідки на підставі відсутності таких відомостей.**

# Щодо довідки

З цього приводу також наводимо висновки з рішення Верховного Суду від 20.11.2019 р. у справі № 815/371/18:

*Враховуючи наведене нормативне формулювання, Суд звертає увагу на те, що необхідно враховувати два важливі аспекти співвідношення між ПКУ та міжнародним договором (конвенцією).*

**а) конвенція не встановлює правил оподаткування, переліку податків та їх платників, порядку адміністрування, прав та обов'язків платників податків тощо - вказані елементи оподаткування встановлюються виключно Податковим кодексом України;**

**б) конвенція обмежує застосування Податкового кодексу України, не встановлюючи способу реалізації відповідного обмеження.**

*З метою врахування співзв'язку між Податковим кодексом України та конвенцією в кожній конкретній ситуації Суд вважає доцільним використання наступного алгоритму аналізу:*

*( 1 ) ізольоване застосування Податкового кодексу України: визначення податку, що має бути стягнений, об'єкту оподаткування відповідним податком, ставки, платника, податкового агента, строку та інших елементів оподаткування, що визначено ПК України. Визначення змісту тих чи інших термінів здійснюється виключно враховуючи норми Податкового кодексу України та іншого законодавства - в тих випадках, коли на таке інше законодавство є посилання в Податковому кодексі України;*

*( 2 ) ізольоване застосування конвенції: визначення межі, до якої Україні згідно з певною конвенцією надано право оподатковувати ту чи іншу категорію доходів. Визначення змісту тих чи інших термінів на цьому етапі здійснюється виходячи з норм конвенції, а в тих випадках, коли цього вимагає або дозволяє конвенція, - виходячи з норм іншого міжнародного законодавства (контексту), ПК України або іншого законодавства;*

*( 3 ) співставлення встановлених ПК України правил оподаткування (перший крок) з межею, до якої певна конвенція дозволяє або не заперечує можливості оподаткування в Україні (другий крок).*

**З огляду на те, що правила оподаткування в Україні встановлюються виключно Податковим кодексом, якщо цим нормативно-правовим актом не встановлено певного податкового обов'язку, посилання на норми конвенції є безпідставними, а юридичний аналіз в такому випадку обмежується першим кроком.**

# Щодо довідки

---

Також див. рішення Верховного Суду від 14.09.2021 р. у справі № 820/11305/15

Системний аналіз вказаних норм вказує на те, що така довідка повинна бути видана за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни, належним чином легалізована, перекладена та має містити відомості, що підтверджують статус податкового резидента та те, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір.

Вимог щодо обов'язкового посилання у довідці на Конвенцію між Урядом України та Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи положення ст.103 ПК України не містять, зважаючи на це висновки акта перевірки суди правомірно визнали безпідставними, оскільки, така довідка, за своєю формою, не повинна мати посилання на міжнародно-правовий акт, а в даному випадку повинна була лише підтверджувати, що компанія - контрагент позивача має статус платника податку на прибуток та є резидентом Кіпру.

Як вбачається з матеріалів справи, позивачем на підтвердження вказаного вище була надана довідка від 19.02.2014 (свідоцтво податкового резидентства), видана Міністерством фінансів Республіки Кіпр (Податкове управління, окружний податковий відділ округу Лімассол), яка засвідчує, що підприємство Canyon Enterprises Ltd, Кіпр має податковий номер 12065047M, засвідчена підписом Е Хараламбус та скріплена печаткою, засвідчена спеціальним штампом «Apostile», підписом заступника міністра юстиції та громадського ладу Д. Ксенофонтос та перекладена українською мовою.

# Щодо довідки

---

1. Додаткові коментарі щодо видів доходів, на які розповсюджується довідка.
2. Додаткові коментарі щодо дати, на яку платник податків повинен отримати довідку

# Щодо статусу податкового резидента / нерезидента



# Визначення податкового резидента

14.1.213. резиденти - це:

- а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;
- б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет;
- в) фізична особа - резидент - фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

У разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності.

Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення цього підпункту, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.

Якщо всупереч закону фізична особа - громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого цим Кодексом або нормами міжнародних угод України.

Якщо фізична особа є особою без громадянства і на неї не поширюються положення абзаців першого - четвертого цього підпункту, то її статус визначається згідно з нормами міжнародного права.

Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, встановленому цим Кодексом, або її реєстрація як самозайнятої особи.

# Визначення податкового резидента

відповідно до п. 2 ст. 4 Модельної Конвенції ОЕСР, якщо відповідно до положень пункту 1 фізична особа є резидентом обох Договірних Держав, її статус визначається таким чином:

а) особа вважається резидентом тільки тієї Держави, в якій має доступне постійне житло. Причому важливо, щоб особа мала намір проживати в ньому постійно, а не з якоюсь конкретною метою, обмеженою в часі, що прямо зазначено у Коментарях до Модельної конвенції:

«this home must be permanent, that is to say, the individual must have arranged and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that it is evident that the stay is intended to be of short duration <...>

the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school, etc.)»

Якщо у нього є доступне постійне житло в обох Державах, він вважається резидентом тільки тієї Держави, з якою її особисті та економічні відносини ближчі (центр життєвих інтересів):

«15. If the individual has a permanent home in both Contracting States, it is necessary to look at the facts in order to ascertain with which of the two States his personal and economic relations are closer. Thus, regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc. The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention.»

б) якщо Держава, в якій особа має центр життєвих інтересів, не може бути визначена, або якщо у неї немає постійного житла в будь-якій з цих Держав, вона вважається резидентом тієї Держави, в якій вона зазвичай проживає (критерій 183 днів);

с) якщо особа зазвичай проживає в обох Державах або в жодній з них, він вважається резидентом тільки тієї Держави, громадянином якої вона є

# Рішення печерського районного суду міста Києва від 19 грудня 2016 року № 757/15441/16-ц

- являючись громадянином України має місце реєстрації м. Кременчук, в належній йому квартирі по АДРЕСА\_5
- але з 2012 року разом із сім'єю проживає в Республіці Болгарія з 2014 року, перебуває в Україні менше 183 дні (6 місяців).
- придбав 2-х кімнатну квартиру АДРЕСА\_6 у управителя житлового комплексу « ФОРТ НОКС ООД», що підтверджується наданим судом нотаріальним актом купівлі-продажу
- постійне проживання заявника в Болгарії підтверджується квитанціями:
  - 1) по сплаті комунальних послуг,
  - 2) податку на нерухомість,
  - 3) страховки власності, податку на землю та таксу підтримки за управлінням комплексу, про що вказано в п.3 договору купівлі-продажу квартири, а також копією договору про підтримку і управління комплексом «Імперіал Форт Клуб» і копіями квитанцій про оплату (інвойс, квитанції, чеки з 2014 по 01.06.2017 рік)

## Рішення печерського районного суду міста Києва від 19 грудня 2016 року № 757/15441/16-ц

---

- Міністерство фінансів Болгарської Республіки ( компетентний орган) **видав ідентифікаційний код НОМЕР\_1 про податкове резидентство.**
- **зареєстроване підприємство «Балкан транс сервіс»** ООД, засновниками якого являються він та його дружина,
- **медичної страховки №2100034056** від 22.06.2016 року, яка підтверджує постійне проживання його за адресою м. Святий Влас.
- **1 надав копії документів про придбання для службових цілей і особистих потреб легкового автомобіля марки «Мерседес-350»,** який зареєстрований 21.12.2016 року на їхнє підприємство «Балкан транс сервіс».
- **копії договорів про відкриття в банку рахунків, як на підприємство**
- Здійснюючи підприємницьку діяльність, заявник сплачує податки в Республіці Болгарії.

# **Бенефіціарний власник**

# Зміни у визначенні

---

«103.3. Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором), вважається особа, що має право на отримання таких доходів та є вигодоотримувачем щодо них (фактично розпоряджається доходом).

<...>

**зазначена особа не має відповідних ресурсів (кваліфікованого персоналу, основних засобів у володінні або користуванні, достатнього власного капіталу тощо), необхідних для фактичного виконання функцій, використання активів та управління ризиками, пов'язаних з отриманням відповідного виду доходу, які лише формально покладаються (використовуються, приймаються) на зазначену особу у зв'язку із здійсненням операції з такої передачі.»**

**Фактично, ці ознаки не є новими. Вони вже використовувалися у перевірочній та судовій практиці.**

# Опитувальники податкових органів

Тест на Substance будь-якої компанії може бути перевірений податковою службою України за допомогою запиту до податкових органів іноземних юрисдикцій. Такий запит дозволяє встановити відповідність критеріям бенефіціарного власника та вимог до substance. Оформлюються звані опитувальники податкових органів.

Як приклад, розглянемо опитувальник кіпрської податкової, де наводиться перелік важливих питань, які зазвичай задаються компаніям, які видали позики в Україну):

- 1) Чи є серед засновників компанії резидент України?
- 2) Надати інформацію про джерела тих коштів, за рахунок яких видається позика [CROWE: це зароблені компанією кошти/кошти власного капіталу компанії];
- 3) Хто є кінцевим бенефіціаром прибутків від відсотків? [CROWE: тут важливо вказувати кіпрську компанію-одержувача відсотків]
- 4) Чи самостійно компанія розпоряджається отриманими відсотками? [CROWE: так, самостійно. При цьому, якщо є підтвердження, наприклад, у фінзвітності, що отримані доходи не перераховувалися в повному обсязі третім особам, та/або з них були сплачені податки – можна у відповіді послатися на дані фінзвітності];
- 5) Чи передаються отримані відсотки третім особам? [CROWE: ні, компанія не має зобов'язань, у т.ч. договірних, передавати отримані відсотки третім особам].
- 6) Подати копії фінзвітності, де видно активи, прибуток, витрати як елементи substance.

# Полтавський ГОК

---

Постанова Харківського апеляційного адміністративного суду від 30.08.2018 року у справі № № 816/795/17

- компанія «FERREXPO FINANCE PLC» у правовідносинах з позивачем щодо надання позики діє від власного імені, а проценти, сплачені позивачем, акумулюються на рахунках нерезидента та визнаються його доходами;
- у компанії "FERREXPO FINANCE PLC" працює **5 кваліфікованих спеціалістів**, також компанія користується послугами ще 10 інших професійних працівників;
- Компанія має 5 співробітників, які **отримують винагороду в розмірі 1,47 млн. доларів США та заробляють на адміністративних зборах 4,77 млн. доларів США** від інших компаній групи - це не включає дохід від процентів.
- Компанія "FERREXPO FINANCE PLC" мала законну, економічну та **комерційну свободу** (зважаючи на значні періоди між отриманням і сплатою відсотків) оплачувати інші витрати, реінвестувати отримані відсоткові платежі та отримувати з них прибуток для власної користі.
- Прибуток за 2013 рік склав 6 495 000 доларів США. Сукупний дохід склав 73 776 000 доларів США.
- **Сума податку складає 2 006 000 доларів США.**



# Полтавський ГОК

---

- Постанова Харківського апеляційного адміністративного суду від 30.08.2018 року у справі № № 816/795/17
- Компанія несе **комерційний ризик**:
  - 1) оплачує власні видатки (зарплату, накладні витрати, судові витрати та гонорари за консультації)
  - 2) Несе ризик відсоткової ставки, рефінансування з огляду на різні терміни погашення внутрішньогрупових кредитів і кредитів FERREXPO FINANCE PLC, невиконання зобов'язань за внутрішньогруповими кредитами як щодо сплати відсотків чи своєчасного погашення основної суми, ризик, пов'язаний із внесенням змін у законодавство, валютним регулюванням та змінами нормативно - правової бази.
  - 3) плачує власні видатки (зарплату, накладні витрати, судові витрати та гонорари за консультації) і не має права на відшкодування цих витрат за Внутрішньогруповими кредитами;
  - 4) несе ризик відсоткової ставки;
  - 5) несе ризик рефінансування з огляду на різні терміни погашення внутрішньогрупових кредитів і кредитів "FERREXPO FINANCE PLC";

# Радивилівський елеватор

---

Постанова Житомирського апеляційного адміністративного суду від 18 квітня 2018 р у справі № 817/1045/17

У відповідь на запит ТОВ "Радивилівський елеватор" було надано: власні письмові підтвердження ATS AGRIBUSINESS INVESTMENTS LIMITED від 30.03.2017 того, що останній є бенефіціарним власником отримуваного доходу; довідку-підтвердження компетентного органу Республіки Кіпр від 03.04.2017 про суму процентних доходів та процентних витрат ATS AGRIBUSINESS INVESTMENTS LIMITED; форму TD98-2015 ("Запит на видачу сертифікату резидентності та опитувальний лист для юридичних осіб"), який подавався ATS AGRIBUSINESS INVESTMENTS LIMITED для отримання сертифікату резидентності; **свідоцтво про склад Ради директорів та Секретаря ATS AGRIBUSINESS INVESTMENTS LIMITED**, яким підтверджено, що до складу Ради директорів входять лише громадяни та резиденти Кіпру;

# ДОМ ПОЛИМЕРОВ

---

Вот кейс по роялти

ООО «Дом Полимеров» ВАСУ от 21.07.2015 К/800/51226/13 в деле №820/4967/13-а

*«Судами предыдущих инстанций не проверена роль компании I.P.G Intellectual Polymer Group Limited (Кипр) и не установлено ее существенное участие в создании дохода, поскольку наличие самого права на получение доходов недостаточно для того, чтобы считаться бенефициарным (фактическим) получателем дохода. При новом рассмотрении административного дела, судам следует проверить какие действия предприняла компания I.P.G Intellectual Polymer Group Limited (Кипр) для выполнения условий договора №30 / 06-2010-1L (лицензионный договор №30 / 06-2010-1L от 30.06.2010 года, заключенный между VENTURE CONSULTING INTERNATIONAL CORP (Панама) и I.P.G Intellectual Polymer Group Limited (Кипр), является договором о распоряжении имущественными правами интеллектуальной собственности) от 30.06.2010 года, в частности реклама и продвижения Торговой марки, проведение переговоров, отправка предложений потенциальным сублицензиатам на территории Украины, а также влияние компании I.P.G Intellectual Polymer Group Limited (Кипр) на получение дохода, ее роль в этом процессе, размер денежного вознаграждения (прибыли) которую получила компания при выполнении указанной хозяйственной операции, объем и виды хозяйственной деятельности этой компании, которую она осуществляла в спорный период.»*

# Бенефициарный собственник: как не иметь проблем

- Обосновать отсутствия злоупотребления налогами (по сути пройти PPT)
- **Обеспечить достаточный уровень «сабстанса» (наличие материальных и технических ресурсов).** Для данной цели отсутствуют критерии, которыми бы устанавливалась достаточность ресурсов. Поэтому в каждом конкретном случае данный признак нужно оценивать на свое усмотрение. Доказательствами могут служить, в частности, показатели финансовой отчетности нерезидента;
- Не создавать зеркальных (back-to-back) обязательств и устранить имеющиеся. Например, капитализировать займы
- Если это невозможно – применять правила конвенции бенефициарного собственника дохода(см. след. слайд)

# Правила сквозного налогообложения

---

«<...> У разі якщо отримувач доходу є **нерезидентом, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу**, дозволяється застосування міжнародного договору України з країною, резидентом якої є відповідний бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник) такого доходу, в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, за умови надання особі (податковому агенту) таких документів:

а) від отримувача доходу - заяви у довільній формі про відсутність у нього статусу бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу, а також про наявність такого статусу у нерезидента, який надав документи, зазначені у підпункті "б" цього пункту;

б) від бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу - заяви у довільній формі про наявність у такого нерезидента статусу бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу та документів, які підтверджують такий статус (зокрема, але не виключно, ліцензії, договори, офіційні листи компетентних органів), а також документа, який підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами пункту 103.4 цієї статті.<...>»

# **Тест основної мети (відповідно до МЦІ)**

# дата вступлення в силу – 23.05.2020

---

## 103.2

Податкові вигоди у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, передбачені міжнародним договором, не надаються стосовно відповідного виду доходу або прибутку, якщо головною 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 пониженої ставки податку. Ця норма не застосовується, якщо буде встановлено, що отримання таких переваг відповідає об'єкту та цілям міжнародного договору України. У разі якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлені інші правила, ніж передбачені цим пунктом, застосовуються відповідні правила міжнародного договору.

# Тест основной цели

---

Данный тест состоит в том, что применять снижение налога на репатриацию его освобождение от него согласно конвенции не допускается, если главной или преимущественной целью хозяйственной операции с нерезидентом было непосредственное или опосредованное получение преимуществ, предусмотренных конвенцией, если не будет установлено, что получение таких преимуществ отвечает объекту и целям конвенции.

Данный тест фактически отвечает предусмотренному MLI. При этом его включение в НКУ позволит налоговой службе применять тест на наличие основной цели и с теми юрисдикциями, с которыми Украиной тест основной цели согласно MLI проводиться не должен (например, США, Германией и т. п.).

По нашей оценке, учитывая отсутствие критериев, при которых тест основной цели не считается пройденным, появление данного правила приведет к увеличению числа споров с контролирующими органами.

В связи с этим, при планировании операции с нерезидентом, к которой будет применяться конвенция, необходимо определить и собрать документы, которые будут подтверждать наличие в ней, прежде всего, экономической цели, например:

- заем от резидента Кипра был получен по ставке, которая ниже, чем ставка по кредиту в Украине;
- маркетинговая стратегия, которая предусматривает выход компании на европейский рынок;
- обоснование желанием выхода на IPO и т. п.



# Кейс Подольського цементу

---

Позивач уклав ряд договорів позики грошових коштів від 05.11.2008 р., 16.09.2010 р., 10.08.2011 р. та 25.01.2013 р. з компанією CRH (CYPRUS) Limited, а також кредитну угоду від 21.11.2013 р. з компанією CRH (UK) Limited, (далі - договори позики).

**Відповідно до умов додаткових угод від 28.11.2013 р., укладених між компанією CRH (CYPRUS) Limited та компанією CRH (UK) Limited, компанія CRH (UK) Limited набула права на отримання платежів по усіх заборгованостях по кредитних угодах, набувши статусу нового кредитора.**

Сторонами не заперечувалось, що протягом 2016-2017 років Позивач виплачував на користь CRH (UK) Limited відсотки у загальній сумі 24 259 524,18 дол. США (629 553 076,52 грн.) за договорами позики від 05.11.2008 р., 16.09.2010 р., 10.08.2011 р. та 25.01.2013 р. з компанією CRH (CYPRUS) Limited, а також кредитною угодою від 21.11.2013 р. з компанією CRH (UK) Limited

# Кейс Подольського цементу

---

Відповідач обґрунтовує висновки Акту перевірки тим, що **оскільки CRH (UK) Limited отримала позику від CRH Poland Products & Distribution BV (зареєстрована в Нідерландах, далі - CRH Poland) з метою кредитування Позивача, то Договори позики між CRH (UK) Limited та Позивачем були укладені, та зміна кредитора відбулася виключно з метою отримання переваг ст.11 Конвенції, пунктом 7 якої визначено, що положення статті 11 не застосовуються, якщо головною метою або однією з головних цілей будь-якої особи, що має відношення до утворення або передачі боргового зобов'язання, у відношенні якого сплачуються проценти, було одержання переваг цієї статті шляхом цього створення або передачі.**

# Кейс Подольського цементу

Підпунктом 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 ПК України визначено, що резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів, зазначених у підпункті 141.4.1 цього пункту, за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у підпунктах 141.4.3-141.4.6 цього пункту) їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

Так, одним з таких міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності, є чинна Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна від 10.02.1993 р.

За змістом положень ч.ч. 1 - 3 ст. 11 зазначеної Конвенції, проценти, що виникають в одній Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, будуть оподатковуватись тільки в цій другій Державі, якщо такий резидент має фактичне право на ці проценти і підлягає оподаткуванню в цій другій Договірній Державі у відношенні цих процентів.

# Кейс Подольського цементу

Термін "проценти" при використанні в цій статті означає дохід від боргових вимог будь-якого виду, незалежно від іпотечного забезпечення і незалежно від володіння правом на участь у прибутках боржника, і зокрема, дохід від урядових цінних паперів і дохід від облігацій і боргових зобов'язань. Термін "проценти" не буде включати ніякі доходи, які можуть розглядатись як розподіл згідно з положеннями статті 10 цієї Конвенції.

Положення пункту 1 цієї статті не застосовуються, якщо особа, що фактично має право на проценти, яка є резидентом однієї Договірної Держави, здійснює комерційну діяльність у другій Договірній Державі, в якій виникають проценти, через розташоване там постійне представництво, або здійснює в цій другій Державі незалежні особисті послуги з розташованої там постійної бази, і боргове зобов'язання, на підставі якого сплачуються проценти, дійсно відноситься до такого постійного представництва або постійної бази. В такому випадку, залежно від обставин, застосовуються положення статті 7 або статті 14 цієї Конвенції

Проаналізувавши наведені вище норми права Верховний Суд під час розгляду в касаційному порядку аналогічної справи (справа №817/1045/17) в тексті своєї постанови від 14.08.2018 №К/9901/51316/18 сформував наступні правові висновки. Право на застосування зменшеної ставки податку, передбачену відповідним міжнародним договором України, виникає, за умови одночасного виконання таких вимог: нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України; нерезидентом надано довідку (або її нотаріально засвідчену копію), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України; нерезидент є бенефіціарним власником доходу.

# Кейс Подольського цементу

Для визначення особи як фактичного отримувача доходу, така особа повинна володіти не тільки правом на отримання доходу, але повинна бути і особою, яка визначає подальшу економічну долю доходу.

Тобто, коли отримувач процентів має право отримувати вигоду та визначати подальшу економічну долю доходу і не пов'язаний договірними або юридичними зобов'язаннями щодо перерахування такого доходу іншій особі, отримувач є бенефіціарним власником доходу.

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) з джерелом його походження з України виплачується таким чином, що нерезидент (проміжна ланка, яка має вузькі, обмежені повноваження у відношенні доходу), який претендує на отримання пільгової ставки податку з доходів у вигляді роялті, дивідендів, процентів, виплачує весь дохід (його більшу частину) іншому нерезиденту, який би не міг застосувати пільгову ставку у разі, коли б такий дохід виплачувався останньому.

В момент виплати доходу достатньою підставою для застосування зниженої ставки податку є наявність довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України і така довідка видається компетентним (уповноваженим) органом відповідної країни, визначеним міжнародним договором України, за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни, і повинна бути належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України. При цьому, чинним законодавством не встановлено форми документу, що підтверджує статус контрагента як бенефіціарного власника доходу, та який повинна мати особа на момент проведення виплати.

# Кейс Подольського цементу

В тексті своєї іншої постанови від 21.03.2018 у справі №803/1005/17 Верховний Суд відзначив, що чинним законодавством не передбачено ні уповноваженого органу, ні форми звітності, на підставі яких резидент міг би документально підтвердити фактичне право на одержання доходу (статус бенефіціарного власника). Водночас у разі заперечення обставин щодо бенефіціарного власника, обов'язок доказування зворотного в силу положень Кодексу адміністративного судочинства України покладається на контролюючий орган як на суб'єкта владних повноважень.

Разом з тим, оскільки Конвенція з Великобританією була розроблена на основі Модельної конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал (далі - Модельна конвенція), для тлумачення вищезазначеного пункту використовуються роз'яснення, які містяться в Офіційних коментарях до Модельної конвенції (далі - Коментарі).

Стаття 29 Модельної конвенції (у редакції від 2017 року) передбачає спеціальні положення щодо обмеження пільг, передбачених конвенціями про уникнення подвійного оподаткування - "тест основної мети", який полягає в наступному: 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 однієї з основних цілей будь-яких домовленостей або операцій, які прямо або опосередковано призвели до цієї пільги, якщо не буде визначено, що надання цієї пільги за цих обставин буде відповідати цілі і задачі відповідних положень конвенції про уникнення подвійного оподаткування, на яку поширюється дія конвенції про уникнення подвійного оподаткування.

# Кейс Подольського цементу

Відповідно до п. 178 Коментарів до ст. 29 Модельної конвенції висновки про те, що однією з головних / головною метою операції чи структури є застосування пільг, передбачених конвенцією про уникнення подвійного оподаткування, повинні ґрунтуватися на дослідженні усіх фактів та обставин, що мають відношення до такої операції, та з урахуванням наступного:

(i) такий висновок не повинен ґрунтуватися на припущеннях;

(ii) дослідження всіх фактів та обставин не повинно зводитися до дослідження виключно податкового ефекту операції, що пов'язана з отриманням пільг по 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 всіх фактів та обставин, які стосуються конкретної операції, що отримання таких пільг не було основним фактором та не може обґрунтувати здійснення певної операції, яка самостійно або разом з іншими операціями, призвела до таких пільг

Окрім того, керуючись правовою позицією Верховного Суду у Постанові від 14.08.2018 р. у справі №817/1045/17, суд бере до уваги висновки Меморандуму "Аналіз практики українських та іноземних судів щодо з'ясування факту чи було однією з головних / головною метою Компанії здійснення операцій чи створення структури отримання податкових переваг (пільг)" від 01.10.2019 р., в якому вказується, що "відповідно до практики Суду ЄС, для того, щоб дійти до висновку, що однією з головних/ головною 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 наступні критерії:

# Кейс Подольського цементу

---

- 1) чи перераховуються всі/ майже всі проценти 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 перераховувати отримані проценти на користь третіх осіб;
- 3) чи обмежується господарська діяльність компанії-кредитора отриманням процентів 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.

Отже, спірними обставинами, що підлягають дослідженню в межах даної справи з урахуванням предмету позову та предмету доказування, є правомірність застосування Позивачем пільгової ставки податку на доходи нерезидентів при виплаті відсотків, обґрунтованість укладення договорів позики саме з CRH (UK) Limited, а не з іншою компанією, та наявність підстав для застосування тесту основної мети, передбаченого п. 7 ст.11 Конвенції, до спірних правовідносин.



# Кейс Подольського цементу

Досліджуючи зазначені обставини щодо укладення Позивачем договорів позики та виплати процентів судом встановлено наступне.

Довідки резидентності, надані Позивачем, підтверджують, що CRH (UK) Limited на час існування спірних правовідносин була податковим резидентом Сполученого Королівства для цілей податку на прибуток та Конвенції протягом 2015-2017 рр.

За змістом довідок CRH (UK) Limited є платником податку на прибуток на загальних підставах та не підпадає під жодний пільговий режим оподаткування щодо отриманих від Позивача відсотків.

Згідно зі Статутом CRH (UK) Limited від 24.07.1978 р. (пункти R-S), компанія має право позичати або залучати кошти, авансувати, позичати або депонувати грошові кошти або надавати кредит будь-якій компанії, фірмі чи особі (статут наданий як додаток до Листа HM REVENUE & CUSTOMS від 19.12.2018р. №EoI/F/30758/LS).

У фінансовій звітності CRH (UK) Limited за 2013-2015 роки також визначено, що основною діяльністю цієї компанії є фінансування компаній групи CRH. Зокрема, відповідно до Звіту директорів та фінансової звітності CRH (UK) Limited, за 2014 р. основною діяльністю CRH (UK) Limited є позичання грошових коштів та кредитування компаній групи. У даному Звіті також наведено перелік компаній групи, корпоративними правами яких володіє CRH (UK) Limited та яким вона надає запозичення (більше 40 компаній). CRH (UK) Limited самостійно здійснює свою діяльність, несе ризики пов'язані з проведенням господарських операцій, відповідно до фінансового звіту отримує доходи від корпоративних прав та наданих у користування компаніям групи фінансових коштів.

# Кейс Подольського цементу

Зі змісту листа-пояснення від 20.11.2018 р., наданого CRH (UK) Limited, компанія запозичувала грошові кошти з різних джерел (в тому числі і на підставі кредитних договорів із пов'язаними та непов'язаними особами (банками) для власної операційної діяльності. Компанія CRH (UK) Limited надає запозичення іншим пов'язаним особам в ході своєї звичайної господарської діяльності і проценти за такими запозиченнями значною мірою формують операційний дохід компанії CRH (UK) Limited. Такі операції є звичайною господарською діяльністю для CRH (UK) Limited.

Суд також враховує, що за матеріалами справи Компанія CRH (UK) Limited має економічну присутність у Сполученому Королівстві, а саме: Компанія CRH (UK) Limited була зареєстрована 24 липня 1978 року і провадить господарську діяльність протягом більш ніж 30 (тридцяти) років, має зареєстрований офіс, який знаходиться за адресою: Портленд Хаус, Бікенхіл Лейн, Бірмінгем, Бі 37-7Бі К'Ю, Сполучене Королівство.

На балансі Компанії CRH (UK) Limited наявна значна кількість активів відповідно до останнього Річного Звіту та фінансової звітності від 31 грудня 2017 року, зокрема необоротні активи складають 674 мільйона фунтів стерлінгів, оборотні активи складають 631 мільйон фунтів стерлінгів, чистих активів 404 мільйони фунтів стерлінгів.

У Листі HM REVENUE & CUSTOMS від 19.12.2018 р. №EoI/F/30758/LS визначено, що CRH (UK) Limited - холдингова компанія UK CRH Group і має кваліфікований фінансовий персонал, що має британську бухгалтерську кваліфікацію.

Тобто, матеріалами справи підтверджено, що CRH (UK) Limited є фінансовою компанією, яка відповідальна та має право здійснювати цільове фінансування компаній Групи (в тому числі і Позивача), володіє власними активами, штатом працівників та здійснює таку діяльність протягом тривалого часу.

# Кейс Подольського цементу

---

Щодо наявності у Позивача комерційної мети при укладенні Договорів позики та передачі зобов'язань за Договорами позики від CRH (CYPRUS) Limited на користь CRH (UK) Limited, то судом встановлено наступне.

Позивач обґрунтовує зміну кредитора економічною необхідністю і метою скоротити адміністративні та юридичні витрати для всієї групи компаній, до якої входить Позивач і CRH (UK) Limited. Зокрема, відповідно до роз'яснення CRH (UK) Limited, доданого до Листа HM REVENUE & CUSTOMS (Податкова та митна служба Сполученого Королівства) від 04.10.2017 р. №EoI/F/30758/LS HM REVENUE & CUSTOMS, зміна кредитора у договорах позики грошових коштів від 05.11.2008 р., 16.09.2010 р., 10.08.2011 р. та 25.01.2013 р. Позивача з CRH (CYPRUS) Limited є частиною триваючого процесу зменшення неефективних з точки зору бізнес-процесів юридичних осіб у глобальній корпоративній структурі з метою уникнення зростаючого тягаря адміністрування та дотримання вимог корпоративного та податкового законодавства. Тому, перенесення позик Позивача з CRH (CYPRUS) Limited до Компанії CRH (UK) Limited було результатом комерційної реструктуризації фінансових компаній Групи.

В свою чергу, Договорами позики підтверджується, що основною метою цих договорів було не власне надання позики Позивачу, а фінансування модернізації основних засобів Позивача і поповнення оборотного капіталу Позивача для задоволення його операційних потреб, тобто наявна економічна мета і доцільність в їх укладенні.

# Кейс Подольського цементу

До матеріалів справи долучено також копію Кредитної Угоди між CRH (UK) Limited та CRH Poland, у якій відсутні будь-які положення, які передбачали б, що кошти, які надаються у позику, мають цільове призначення. Зазначеною Кредитною угодою не передбачено будь-яких положень щодо автоматичного перерахування CRH (UK) Limited процентів, отриманих від Позивача, на користь CRH Poland. Виконання зобов'язань Компанії CRH (UK) Limited відповідно до Кредитної угоди не залежать від виконання зобов'язань Позивачем.

Також з аналізу матеріалів справи встановлено, що Компанія CRH (UK) Limited протягом 2015-2017 років не мала жодних задокументованих або незадокументованих зобов'язань перед третіми особами, які так чи інакше вимагали або забороняли Компанії CRH (UK) Limited перераховувати таким особам проценти з джерелом походження з України від Позивача. Компанія CRH (UK) Limited діє від свого імені та за власний рахунок у власній господарській діяльності. Компанія CRH (UK) Limited та її менеджмент має всі повноваження визначати подальшу економічну долю доходу, зокрема процентів, отриманих від Позивача. Компанія CRH (UK) Limited та її менеджмент приймають самостійні управлінські рішення на власний розсуд щодо визначення мети використання процентів, отриманих від Позивача. В статутних документах Компанії CRH (UK) Limited не встановлені жодні обмеження для виконання повноважень її менеджменту.

Договорами позики не передбачено будь-яких положень щодо зобов'язань CRH (UK) Limited перераховувати проценти, сплачені Позивачем, на користь третіх осіб чи будь-яких інших застережень щодо використання даних процентів. Компанія CRH (UK) Limited від власного імені, за власний рахунок уклала Договори позики. Дані договори також не укладені в межах агентської діяльності (не є договорами комісії, доручення, агентськими договорами),

# Кейс Подольського цементу

Отже, перевіряючи правомірність застосування пільгової ставки за Конвенцією 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 усі отримані кошти, чи аргументована зміна кредитора економічно окрім податкової пільги, тощо, судом встановлено, що CRH (UK) Limited 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 Відповідача про те, що операції між Позивачем та CRH (UK) Limited є складовою схеми податкового планування та штучного отримання переваг Конвенції, оскільки такі висновки спростовуються наведеними вище матеріалами справи. Відповідачем не надано належних та достатніх доказів на підтвердження неправомірної мети (або мети ухилення від оподаткування) при укладанні позивачем та CRH (UK) Limited договору позики. Відповідач не навів та не надав доказів щодо обставин, яку саме податкову вигоду від застосування Конвенції отримав Позивач, сплачуючи проценти за позикою резиденту Великобританії, (CRH (UK) Limited) порівняно з тим, якби він сплачував ці проценти іншим компаніям групи.

Посилання Відповідача на той факт, що надання позики від CRH Poland чи CRH Capital Ltd (Джерсі) було б більш доцільним і логічним, не може бути прийняте до уваги, як доказ того, що укладення Договорів позики були спрямовані виключно на отримання Позивачем більш сприятливого режиму оподаткування або податкових пільг. Відповідач, вказуючи в Акті перевірки такий висновок, не проаналізував роль та функції, які виконує CRH Poland у структурі групи CRH, наявність у неї достатніх ресурсів та практичної можливості здійснювати фінансування.

# Рекомендации ОЭСР

---

Помимо упомянутой судебной практики, которая постепенно формирует локальную специфику применения теста основной цели, сама ОЭСР позаботилась об определенной унификации в понимании работы данного теста. В рекомендациях (guidelines/ наставовах), которые выложены на официальном сайте ОЭСР, приводятся 14 любопытных кейсов, и комментарии собственно ОЭСР, пройден или не пройден тест в данной конкретной ситуации, а также что могло бы повлиять на иной решение по данному кейсу.

Очень важно, что большинство примеров построено на двузначной ситуации, когда налоговая выгода вроде бы очевидна (ОЭСР не отвергает, что участники операции могли руководствоваться соображениями ее получения), но извинительна.

Рассмотрим несколько примеров, когда тест пройден по мнению ОЭСР:

# Примеры А и В

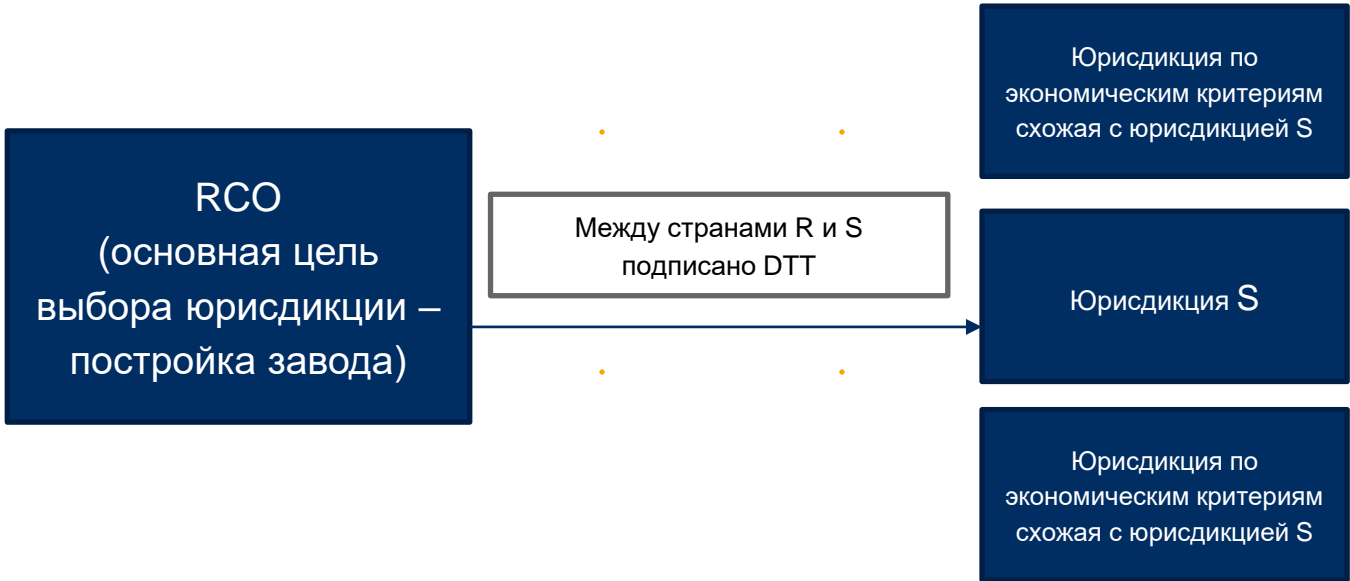
---

**Примеры А и В**, где страна акционера не имеет налогового соглашения со страной дочерней компании и потому для уменьшения налогового бремени акционер уполномочивает компанию из третьей страны с хорошими налоговыми соглашениями на получение дивидендов (в примере В данная компания приобретает узуфрукт на получение акций дочерней компании на три года; при этом стоимость оплаты за узуфрукт коррелирует с суммой получаемых ей дивидендов). В обоих примерах ОЭСР не нашла разумной экономической причины, кроме манипулирования конвенциями и налоговыми режимами и потому отказала в прохождении теста основной цели.





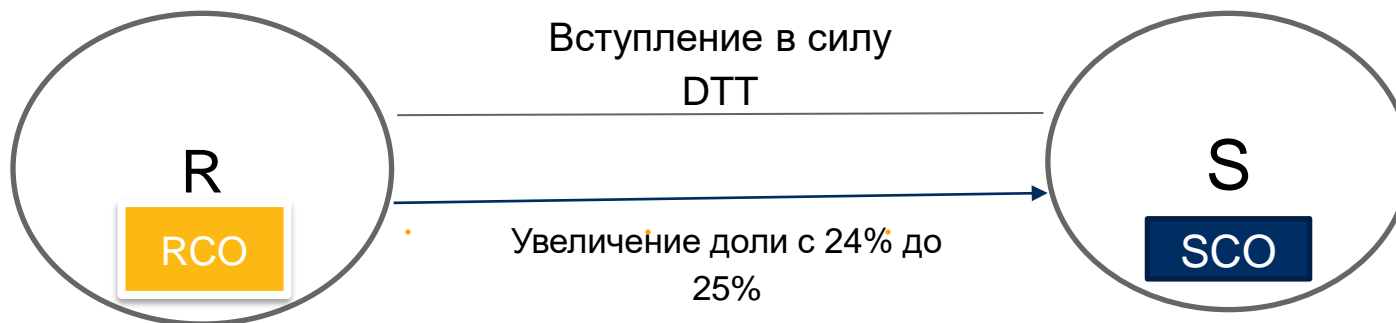
**Пример С:** деловая цель присутствует в случае, если холдинговая компания, определяя, где разместить новое производственное предприятие, при выборе из нескольких экономически схожих юрисдикций, выбирает ту, где меньше производственные расходы



· **Пример D.** Хозяйственная цель присутствует в случае, если компания RCO, ·  
· большинство инвесторов которой являются резидентами страны R, инвестирует в ·  
· акции компании, которая находится в стране S. Наличие у RCO инвесторов из ·  
· страны N, с которой у страны S нет DTT, не свидетельствует о злоупотреблении ·  
· положениями DTT, поскольку инвесторы из страны N не имеют контроля над RCO ·  
· (являются миноритариями). Поэтому тест считается пройденным.



**Пример Е.** где указывается, что сознательное приобретение акционером дополнительных акций субординированной компании с 24% до 25+% с целью применения меньшей ставки налога на репатриацию при распределении дивидендов (поскольку конвенция содержит порог именно 25%) не рассматривается ОЭСР как нарушение теста основной цели. Авторы рекомендаций отмечают, что государства – участники конвенции, устанавливая порог 25% для применения пониженной ставки, преследуют цель стимулирования инвестиций, и поэтому налогово-оптимизационные цели налогоплательщика-акционера нужно рассматриваться как совпадающими с целями данных государств.

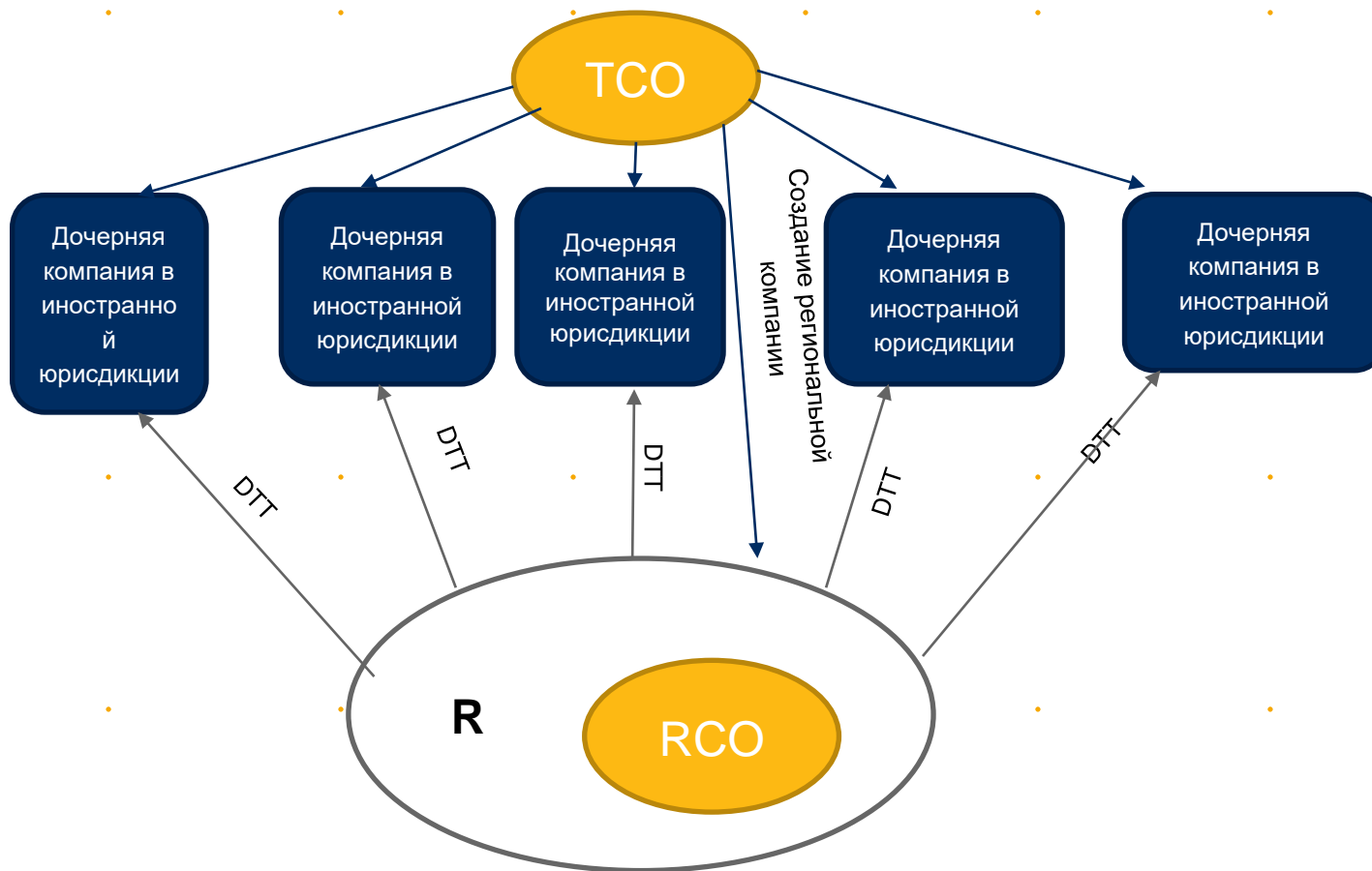


**Пример F.** приобретение иностранным инвестором в порядке экономической экспансии акций компании, которая владеет айти активами и получает роялти из других стран (с которыми заключены выгодные налоговые соглашения со страной местонахождения данной компании), не является нарушением данным инвестором теста принципиальной цели. **Тест** был бы пройден даже в случае, если компания, которая приобретается, была расположена в юрисдикции с льготным налоговым режимом. Основной целью является расширение бизнеса, получение право применить льготную ставку по Конвенции – дополнительная цель, не главная и не одна из главных.



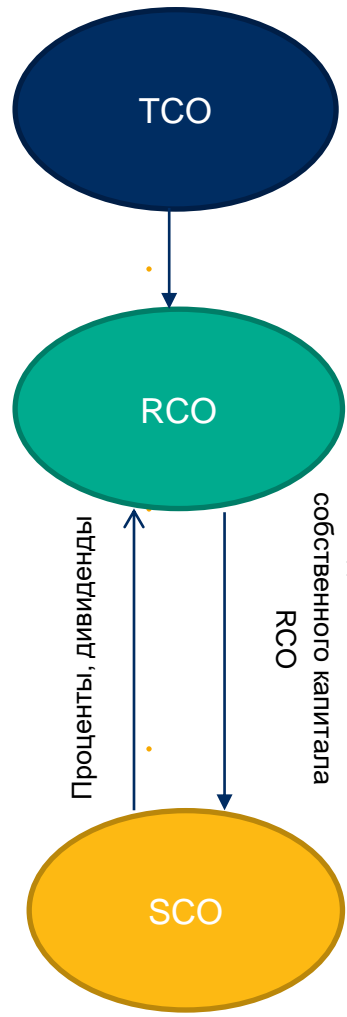


**Пример G**, где выбор страны для учреждения компании для предоставления услуг другим компаниям группы в соседних государствах, который обусловлен наличием в ней *«квалифицированной рабочей силы, надежной правовой системой, дружелюбной для ведения бизнеса средой (видимо намек на высокий рейтинг в Doing business), политической стабильностью, высокопрофессиональной банковской индустрией И разветвленной сетью конвенций об избежании двойного налогообложения»*. ОЭСР сочла тест основной цели пройденным, с оговоркой, что данная компания выполняет существенные экономические функции, использует реальные активы и принимает реальные риски (то есть имеет substance)



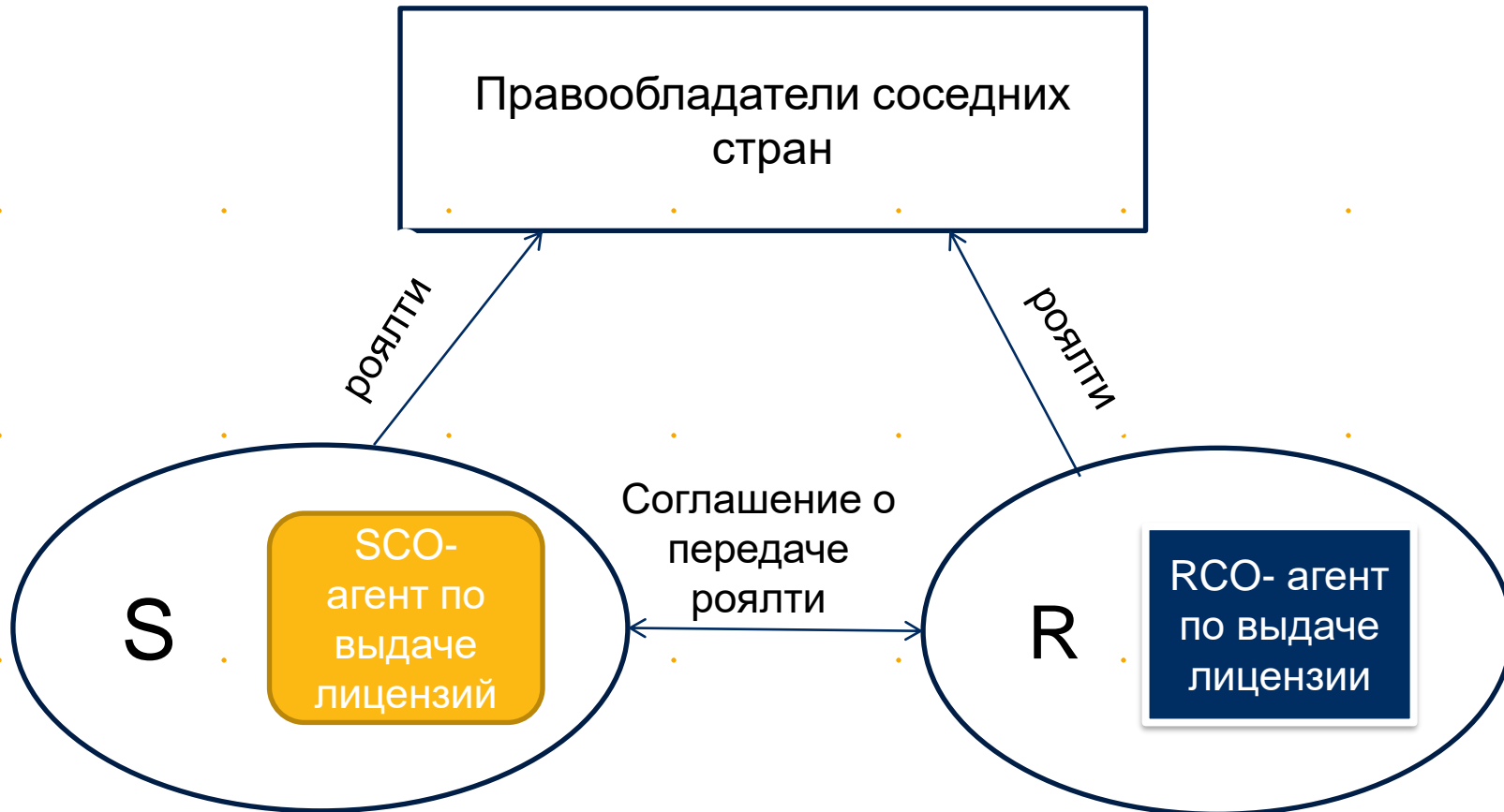
## **Пример Н.**

Создание дочерней компании в иной юрисдикции с целью дальнейшего инвестирования в иностранные компании не нарушает тест принципиальной цели, если оно обоснованно экономическими показателями (развитость торговой и финансовой сферы в стране, наличие квалифицированных кадров и т.п.).



## Пример I

В этом случае, договоренности между правообладателями и RCO и SCO, а также между RCO и SCO имеют целью **эффективное управление выдачей лицензий и сбором роялти в отношении большого числа небольших транзакции**. Хотя одна из целей заключения этих соглашений вполне может заключаться в том, чтобы гарантировать, что удерживаемый налог взимается по правильной ставке по договору, при этом нет необходимости для каждого отдельного правообладателя подавать заявку на возмещение мелких платежей, что было бы невыгодно и долго. Тест пройден.





# Thank You

**Dmitriy Mikhailenko**

+38 050 533 75 85

[d.mikhailenko@crowe.com.ua](mailto:d.mikhailenko@crowe.com.ua)

**Віталій Смердов**

+38 097 191 20 20

[smerdov@crowe.com.ua](mailto:smerdov@crowe.com.ua)

**Crowe Mikhailenko**

8, Redutna street, Kyiv, 01015, Ukraine

+38 044 221 3603

<https://www.crowe.com/ua/crowelf>

<https://www.facebook.com/CroweLegalandAuditGroup/>

[www.linkedin.com/company/crowe-lf-ukraine/](http://www.linkedin.com/company/crowe-lf-ukraine/)