

3. Council Resolution of 7 May 1985 on a new approach to technical harmonization and standards (85/C 136/01). URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31985Y0604\(01\)&from=BG](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31985Y0604(01)&from=BG).
4. Elisa Morgera, Carmen Bullón Caro, Gracia Marín Durán (2012) Organic agriculture and the law. Food and agriculture organization of the United Nations. 306 p.
5. Gumenyuk G. (2013) Vy'mogy' yevropejs'kogo zakonodavstva shhodo organichnogo vy'robny'cztva rosly'nnoyi ta xarchovoyi produkciyi. [Requirements of European legislation on organic production of plant and food products]. Pp. 21–26. [in Ukrainian].
6. Konsolidovani versiyi Dogovoru pro Yevropejs'ky'j Soyuz ta Dogovoru pro funkcionuvannya Yevropejs'kogo Soyuzu (2010/S 83/01) [Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the functioning of the European Union].
7. Koval'ova M.L. (2015) Osobly'vosti yevropejs'koyi regional'noyi standarty'zacyi. [Features of European regional standardization]. Pp. 21–26. [in Ukrainian].
8. Lindeberg M. (2017) The EU regulation on organic production and labelling – development and future of the organic framework. 69 p.
9. Maxan'ova Yu.M. (2014) Napryamy' realizacyi spil'noyi polity'ky' YeS v galuzi sil's'kogo gospodarstva v ramkax strategiyi “Yevropa 2020”. [Directions for implementing the EU's common agricultural policy in the framework of the Europe 2020 strategy]. Pp. 114–119. [in Ukrainian]
10. Meena, Hari Prakash. (2014). Organic Farming: Concept and Components. Popular Kheti. 1. Pp. 5–14.
11. New EU Organic Regulation Entering Into Force in 2021 Regulatory Update (2020) URL: https://apps.fas.usda.gov/newgainapi/api/Report/DownloadReportByFileName?fileName=New%20EU%20Organic%20Regulation%20Entering%20Into%20Force%20in%202021%20Regulatory%20Update%20%20_Brussels%20USEU_European%20Union_08-23-2020.
12. Olhan, E. and Ataseven, Y. (2010). The implementations of inspection and certification system in organic farming: A case study of Turkey, *Journal of Environmental Protection and Ecology* 11, No 2, pp. 675–681.
13. Regulation (EU) 2018/848 of the European Parliament and of the Council of 30 May 2018 on organic production and labelling of organic products and repealing Council Regulation (EC) № 834/2007. *Official Journal of the European Union*. 2018. URL: <https://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R0848&from=EN>.
14. Rossetti A. (2017) New EU Organic Regulations for Early 2018. URL: https://apps.fas.usda.gov/newgainapi/api/report/downloadreportbyfilename?filename=New%20EU%20Organic%20Regulations%20for%20Early%202018_Brussels%20USEU_EU-28_11-17-2017.pdf.
15. Savenko G.Ye. (2017) Organichne sil's'ke gospodarstvo YeS: tendencyi rozvy'tku ta dosvid reguluvannya. [EU organic agriculture: development trends and regulatory experience]. Simpheropol. Pp. 52–56. [in Ukrainian].
16. Schmidt, Hanspeter. (2019). The New EU Organic Food Law Regulation (EU) 2018/848 – The New EU Organic Food Law War in the Villages or a New Kind of Coexistence. 2019. Pp. 15–28.
17. Ugoda pro asociaciyu mizh Ukrayinoyu, z odniyei storony', ta Yevropejs'ky'm Soyuzom, Yevropejs'ky'm spivtovary'stvom z atomnoyi energiyi i yixnimy' derzhavamy – chlenamy', z inshoyi storony'. Zakonodavstvo Ukrayiny' (2015) [Association Agreement between the European Union and the European Atomic Energy Community and their Member States, of the one part, and Ukraine, of the other part]. URL: https://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page. [in Ukrainian].

DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2020.6.1.38>

NADUŻYCIE PRAWA WŁASNOŚCI BENEFICJENTA RZECZYWISTEGO: EUROPEJSKA PRAKTYKA I DOŚWIADCZENIE UKRAINY

Anastasiia Kosenkova

*aspirant Katedry Prawa Finansowego Kijowskiego Uniwersytetu Narodowego imienia Tarasa Szewczenki
(Kijów, Ukraina), starszy konsultant grupy People Advisory Services w EY Ukraina*

ORCID ID: 0000-0002-6858-2639

e-mail: anastasiia.kosenkova@gmail.com

Adnotacja. W pozycjach artykułu naukowego autor analizuje stanowiska naukowców dotyczące koncepcji „nadużycia prawa” jako kategorii teoretycznej, a także w odniesieniu do cech, które ją definiują. Ponadto autor zwraca uwagę na praktyczną stronę stosowania tej koncepcji, analizując orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, a także przepisy krajowego prawa ukraińskiego. W artykule autor określa związek między pojęciami „nadużycie prawa” a „beneficjent rzeczywisty” na podstawie analizy międzynarodowych i krajowych praktyk sądowych. Autor stwierdza, że nadużycie praw przewidzianych w umowach o unikaniu międzynarodowego opodatkowania może objawiać się tworzeniem fikcyjnych struktur finansowych w celu obniżenia stawki podatku lub zwolnienia z opodatkowania dochodów. To niezgodne z celami transakcji uprawnia organy nadzorcze do odmowy stosowania świadczeń przewidzianych w umowach.

Słowa kluczowe: nadużycie prawa, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, beneficjent rzeczywisty, dywidendy, odsetki, test na cel podstawowy operacji, praktyka sądowa.

ABUSE OF BENEFICIAL OWNERSHIP RIGHTS: EUROPEAN PRACTICE AND UKRAINIAN EXPERIENCE

Anastasiia Kosenkova

*Postgraduate Student at the Department of Financial Law
Taras Shevchenko National University of Kyiv (Kyiv, Ukraine),
Senior Consultant of People Advisory Services group in EY Ukraine
ORCID ID: 0000-0002-6858-2639
e-mail: anastasiia.kosenkova@gmail.com*

Abstract. In the provisions of the scientific article the author analyzes the positions of scientists about the concept of “abuse of right” as a theoretical category, as well as the signs that define it. In addition, the author draws attention to the practical side of the application of this concept, analyzing the decisions of the European Court of Justice, as well as the provision of national Ukrainian legislation. In the article, the author defines the connection between the concepts of “abuse of right” and “beneficial owner” on the basis of analysis of international and national judicial practice. The author concludes that the abuse of rights under agreements on avoidance of double taxation may manifest itself in the creation of fictitious financial structures in order to reduce the tax rate or to exempt from taxation of income itself. This is inconsistent with the purpose of the agreements and gives the right to the controlling authorities to refuse to apply the benefits provided by the agreements.

Key words: abuse of rights, treaties on avoidance of double taxation, beneficial owner, dividends, interests, principle purpose test, judicial practice.

ЗЛОВЖИВАННЯ БЕНЕФІЦІАРНИМ ПРАВОМ ВЛАСНОСТІ: ЄВРОПЕЙСЬКА ПРАКТИКА ТА ДОСВІД УКРАЇНИ

Анастасія Косенкова

*аспірант кафедри фінансового права
Київського національного університету імені Тараса Шевченка (Київ, Україна)
старший консультант групи People Advisory Services в EY Україна
ORCID ID: 0000-0002-6858-2639
e-mail: anastasiia.kosenkova@gmail.com*

Анотація. У статті автор проводить аналіз позицій науковців щодо концепції «зловживання правом» як теоретичної категорії, а також щодо ознак, які її визначають; крім того, звертає увагу на практичну сторону застосування цієї концепції, аналізуючи рішення Європейського суду справедливості та положення національного українського законодавства. Визначено зв'язок між концепціями «зловживання правом» і «бенефіціарний власник» на основі аналізу міжнародної та національної судової практики. Автор доходить висновку, що зловживання правами, передбаченими угодами про уникнення міжнародного оподаткування, може виявлятися у створенні фіктивних фінансових структур задля зниження ставки податку або звільнення від оподаткування доходу. Це не відповідає цілям угод і надає право контролюючим органам відмовити у застосуванні пільг, передбачених угодами.

Ключові слова: зловживання правом, угоди про уникнення подвійного оподаткування, бенефіціарний власник, дивіденди, проценти, тест основної мети операції, судова практика.

Вступ. Зловживання правом завжди пов'язане з неухильним дотриманням приписів законодавства. Труднощі виникають у зв'язку з тим, що будь-яка ситуація завжди формально відповідає букві закону. Таким чином, сама по собі категорія є оціночним і певною мірою суб'єктивним поняттям. Невизначеність поняття «зловживання правом» у законодавстві, наявність полярих поглядів науковців роблять дослідження цієї категорії актуальним, незважаючи на досить значний масив доробок. Таким чином, правильне розуміння та кваліфікація поняття «зловживання правом» має важливе значення не лише для представників наукової еліти, а і для практичного застосування.

Особливого значення зловживання правом набуває у податкових правовідносинах. Окремої уваги заслуговують відносини у сфері застосування договірних переваг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування між Україною та іншими державами, адже у цьому разі держава може недоотримати податкові платежі до бюджету.

Основна частина. У науці та сучасній національній судовій практиці відсутній єдиний підхід до тлумачення змісту зловживання правом і механізмів його кваліфікації. Це дає змогу контролюючим органам розцінювати та застосовувати це поняття у тій широті, яку вони вважають за необхідне у конкретній ситуації.

Під час проведення цього дослідження автором застосовувалися такі загальнонаукові та спеціальнонаукові методи пізнання, як аналіз, тлумачення, порівняння, метод системного підходу, спеціально-юридичний і теоретико-юридичний методи.

Теоретичну основу досліджуваного питання становлять праці багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених. Питанням вивчення сутності та змісту зловживання правом займалися М.І. Бару, О.С. Іоффе, Н.В. Кузнецова, А.Я. Курбатов, О.О. Малиновський, М.В. Самойлова, М.О. Стефанчук та ін.

Поняття «зловживання правом» було об'єктом наукових дискусій ще за часів римського права. Римське право не оперувало безпосередньо терміном «зловживання правом», воно не було закріплено безпосередньо у його нормах. Водночас, як зазначають дослідники римського права, спочатку діяв принцип «*qui iure suo utitur, nemini facit iniuriam*» («хто здійснює своє право, не утискає прав інших»), але з часом особи при здійсненні своїх прав умисно завдавали шкоди правам та інтересам інших осіб, що спровокувало появу нового принципу, який визнає шикану неприпустимою – «*malitiis non est indulgendum*» (Покровський, 1998: 133).

На думку М.М. Агаркова, дії, що становлять зловживання правом, насправді здійснюються поза межами права, і відповідна поведінка має визнаватися протиправною, але не зловживанням, оскільки особа, виходячи за межі наданого їй права, не вважається такою, яка діє у рамках наданого їй права (Агарков, 1946: 427). Н.С. Малєїн зазначає, що можливий лише один варіант із двох: якщо суб'єкт діє в межах наданого йому права, тоді немає зловживання правом, а якщо суб'єкт виходить за межі, встановлені законом, то він порушує закон, а отже, має місце правопорушення (Малєїн, 1991: 31). На думку М. Плініоля, той, хто користується своїм правом, вчиняє законне діяння, а якщо він вчинив незаконні дії, то це означає, що він вийшов за межі свого права. Одна й та сама дія не може бути одночасно законною та незаконною, отже, право закінчується там, де починається зловживання правом (Годеме, 1948: 328). Особа, котра діє в межах своїх прав, реалізує їх. У той момент, коли особа виходить за рамки свого права, вона завдає шкоди суспільним або особистим інтересам інших осіб, а отже, скоює протиправне діяння. З одного боку, такі дії не підпадають під поняття правопорушення, оскільки не порушена правова норма, а з іншого – завдають шкоди інтересам суспільства або держави та не можуть визнаватися правомірною поведінкою. На думку Л.М. Шишлова, зловживання правом – це особливий вид правової поведінки, яка полягає у використанні громадянами своїх прав у недозволеній спосіб, що суперечить призначенню права, внаслідок чого завдаються збитки (шкода) окремій особі, суспільству або державі (Шишлов. 2010: 8).

Незважаючи на те, що категорію зловживання правом розглядають у межах приватно-правових відносин, важко заперечувати факт існування цієї концепції й у публічних галузях права, як-то фінансове. Більш того, на думку М. Рубашенко, інститут зловживання правом є загальноправовим інститутом, що поширився в різних правових галузях. Зловживання правом вже давно вийшло за межі певної норми або галузі права, оскільки це явище пронизує все життя сучасного суспільства, починаючи від недобросовісної реклами та закінчуючи зловживання владою (Рубашенко, 2010).

Аналізуючи підходи різних вчених до зловживання правом, можна їх об'єднати та виявити такі три категорії:

- здійснення права всупереч його призначенню й інтересам інших осіб;
- здійснення права з порушенням законодавчих норм;
- здійснення права відповідно до приписів об'єктивного права (як різновид правової поведінки).

Спільним у цих трьох категоріях є те, що у підсумку спричиняється шкода іншим учасникам суспільних відносин.

З погляду правових наслідків між правопорушенням і зловживанням правом є відмінність. На думку Б. Карнауха, наслідком правопорушення є юридична відповідальність, натомість наслідком зловживання є не відповідальність у вигляді позбавлення особи того, що їй належить, а лише відмова у визнанні за особою права на те, що вона намагалася здобути внаслідок зловживання (Карнаух, 2020: 33). Із цим твердженням не можна повністю погодитися. У приватно-правових відносинах воно має сенс, адже, коли особа вчиняє цивільне правопорушення, вона позбавляється того, що їй належить (наприклад, сплачує штраф, відшкодовує збитки), а коли зловживає правом – вона не здобуває того, що прагне здобути шляхом зловживання. У податкових же правовідносинах, особливо якщо вони виникають у сфері застосування договірних переваг, у разі зловживання своїми правами особа здобуває бажане – знижену ставку податку та певні виду доходу у державі – джерелі виникнення доходу.

Категорії «зловживання правом» і її зв'язку із бенефіціарною власністю приділив увагу і Європейський Суд справедливості (далі – Суд ЄС) у лютому 2019 р. при прийнятті рішень у так званих «Датських бенефіціарних справах» (Рішення Європейського суду справедливості від 26 лютого 2019 р.).

У чотирьох справах люксембурзька компанія, що взяла на себе зобов'язання датської компанії (справа С-115/16), а також три датські компанії (справи С-118/16, С-119/16 і С-299/16) оскаржили рішення податкових органів Данії. Представники податкової відмовилися підтримати звільнення від оподаткування податком на прибуток, передбачене Директивою ЄС про проценти та роялті № 2003/49 від 3 червня 2003 р., у відношення до процентів, які виплачувалися компаніям в іншій країні, адже були переконані, що ці компанії не є бенефіціарними власниками процентів, а грають роль кондуїтних компаній. Вони зауважили, що, аби користуватися пільгами та перевагами, передбаченими Директивою 2003/49, необхідно, щоб компанія, яка отримує проценти, відповідала критеріям, викладеним у цій Директиві. У разі, якщо компанії не відповідають цим критеріям, можуть створюватися кондуїтні компанії між компанією, що виплачує проценти, та компанією – фактичним отримувачем цього доходу для формальної відповідності Директиві. Інші дві справи (С-117/16 та С-116/16) стосувалися розподілу дивідендів від компаній у Данії до материнських компаній в інших юрисдикціях (справа С-117/16 стосувалася перерахування дивідендів компанії на Кіпрі, яка використовувала отримані кошти для виплати процентів і погашення основної суми боргу материнській компанії на Бермудах, котра, у свою чергу, перерахувала кошти до своєї материнської компанії у США у вигляді дивідендів; у справі С-116/16 дивіденди розподілялися материнській компанії у Люксембурзі, яка

опосередковано належала фондам прямих інвестицій, через іншу люксембурзьку компанію). В обох випадках дочірні компанії не утримували податок при розподілі прибутку, пояснюючи це тим, що відповідно до ст. 5 Директиви про материнські та дочірні компанії прибуток, який дочірня компанія розподіляє своїй материнській компанії, звільняється від оподаткування податку на доходи (Директива Європейського Союзу про загальну систему оподаткування, що застосовується до материнських і дочірніх компаній). Таким чином, Суд ЄС розглядав згадувані вище справи в контексті категорій «зловживання правом» і «бенефіціарний власник» (Рішення Європейського суду справедливості від 26 лютого 2019 р.).

У своєму рішенні Суд ЄС зазначив, що загальний принцип заборони зловживання правом повинен бути застосований, коли реалізація певних норм законодавства Європейського Союзу не відповідає їхній справжній меті (особливо, коли вони стосуються застосування пільг та/або переваг). Для того, щоб встановити факт недобросовісного застосування, необхідно визначити цілі директив, які не були досягнуті внаслідок отримання доходу, а також довести факт творення штучних умов для отримання переваг і пільг, передбачених директивами. Більш того, Суд ЄС зобов'язав національні контролюючі органи відмовити у звільненні від оподаткування процентів (навіть якщо така відмова не передбачена національним законодавством) у разі, якщо буде мати місце зловживання правом або шахрайство. Таким чином, навіть якщо локальне законодавство країни не містить у собі тієї чи іншої норми, правовідносини можуть регулюватися правом ЄС. Це підтверджується і ст. 5 (1) Директиви 2003/49, яка передбачає, що Директива не перешкоджає застосуванню локальних або прийнятих на основі Директиви нормативних актів про недопущення зловживань. Тим не менш, якщо виявиться, що національне законодавство не містить правил, які можуть бути витлумачені відповідно до ст. 5 Директиви, це не означає, що національні контролюючі органи будуть позбавлені права відмовити у наданні переваги, передбаченої Директивою, у разі шахрайства або зловживання правами (Рішення Європейського суду справедливості від 5 липня 2007 р.).

Ще одним інсайтом судових рішень є те, що у разі, якщо компанія була створена тільки для транзиту дивідендів/процентів, така компанія не має права отримувати податкові пільги та переваги, передбачені законодавством. Така поведінка прямо свідчить про зловживання положеннями директив і реалізацію недобросовісної податкової практики. Крім того, факт визнання фінансової структури фіктивною дозволяє не виявляти її бенефіціарного власника та країну його резидентства, адже це, по суті, не матиме жодного значення.

Що ж до бенефіціарної власності, Суд ЄС зазначив, що ст. 1 (1) Директиви 2003/49 у сукупності зі ст. 1 (4) Директиви означає, що звільнення від оподаткування процентів може бути здійснено тільки щодо бенефіціарних власників таких процентів, тобто осіб (фізичних / юридичних), які мають економічну вигоду та, відповідно, мають право вільно визначати, яким чином ці проценти будуть використовуватися. Для відмови у визнанні особи бенефіціарним власником виплачених процентів або для встановлення зловживання правами національні контролюючі органи не зобов'язані виявляти справжнього бенефіціарного власника процентів і дивідендів у ланцюзі володіння компаніями. Для відмови у застосуванні пільг і переваг достатнім буде доведення факту, що відповідна особа не є бенефіціарним власником.

Проаналізувавши ці рішення, можна виокремити такі ознаки зловживання правом, спрямованого на отримання неправомірної вигоди:

- 1) значна частина або уся сума дивідендів/процентів перераховується компаніям, які не виконують умов, передбачені директивами про материнські та дочірні компанії та про проценти та роялті;
- 2) наявність у компанії, що отримує такі дивіденди/проценти, зобов'язання перерахувати їх іншій компанії, яка не виконує умов, передбачених директивами;
- 3) єдиним видом діяльності такої компанії-посередника є перерахування коштів іншій компанії;
- 4) наявність фіктивних внутрішньоструктурних угод про розподіл фінансових потоків;
- 5) невиконання вимог до сабстенс, як-то: відсутність офісу, персоналу, фонду оплати праці та ін. Такі компанії не несуть жодних ризиків і не здійснюють господарської діяльності.

Згідно зі звітом щодо заходу 6 Плану Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) із протидії BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) виділяються такі види зловживання податковими перевагами за конвенціями про уникнення подвійного оподаткування:

- *treaty shopping* – використання положень міжнародного законодавства в обхід національного законодавства;
- *rule shopping* – обхід положень міжнародного законодавства (Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6)

Для запобігання зловживання податковими перевагами, передбаченими конвенціями про уникнення подвійного оподаткування, було введено принцип економічної (ділової, основної) мети операції – *principal purpose test*. Раніше для застосування зниженої ставки податку в Україні достатньо було надати контролюючим органами довідку, що підтверджує країну резидентства отримувача доходу, а також інформацію, яка підтверджує статус такого отримувача як бенефіціарного власника. Сьогодні ж необхідно враховувати і тест ділової мети операції.

Незважаючи на будь-які положення угоди про уникнення подвійного оподаткування, на яку поширюється дія Конвенції про виконання заходів, що стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі – Багатостороння Конвенція) пільга, передбачена угодою про оподаткування, на яку поширюється дія Багатосторонньої Конвенції,

не надається стосовно виду доходу або капіталу, якщо існують підстави зробити висновок, з урахуванням усіх відповідних фактів та обставин, що одержання цієї пільги було однією з основних цілей будь-яких домовленостей або операцій, які прямо або опосередковано призвели до цієї пільги, якщо не було визначено, що надання цієї пільги за цих обставин буде відповідати цілі та задачі відповідних положень Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія Багатосторонньої Конвенції (Багатостороння конвенція про виконання заходів, що стосуються угод про оподаткування). Під «перевагою» можна розуміти будь-який позитивний результат, котрий виділяє конкретного платника податків серед інших (наприклад, звільнення доходу від оподаткування або застосування зниженої ставки податку). Тест ділової мети дозволяє виокремити переваги за міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування, мету операції (суб'єктивний елемент) і відповідність надання переваг цілям угоди про уникнення подвійного оподаткування (об'єктивний елемент) (Chand, 2015).

Концепція «ділової мети» операції широко застосовується у судовій практиці, а також закріплена у низці українських нормативно-правових актів. Наприклад, п. 14.1.231 Податкового кодексу України оперує терміном «розумна економічна причина (ділова мета)» та визначає, що це причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект внаслідок господарської діяльності. Вважається, що операція не має розумної економічної причини, якщо:

- головною метою операції є несплата (або неповна сплата) податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку
- у з'явлених умовах особа не придбала (не продала) би такі товари, послуги, нематеріальні активи (Податковий кодекс України, 2010).

Верховний Суд України констатував, що тільки за наявності економічної мети господарська операція вважається вчиненою в межах господарської діяльності платника податків і може бути врахована в його обліку. За результатами розгляду матеріалів справи № 813/1066/16 суд зазначив, що «лише господарські операції, здійснені за наявності розумних економічних причин (ділової мети), є такими, що вчинені у межах господарської діяльності. Отже, зміст поняття розумної економічної причини (ділової мети) передбачає обов'язкову спрямованість будь-якої операції платника на отримання позитивного економічного ефекту, тобто на приріст (збереження) активів платника (їхню вартість), а також створення умов для такого приросту (збереження) у майбутньому».

Таким чином, проаналізувавши українську та європейську судову практику, а також положення законодавства, серед ознак зловживання правом на застосування договірних переваг, що містяться в угодах про уникнення подвійного оподаткування, автор пропонує виділити такі:

- наявність в особі достатнього обсягу юридичної правоздатності;
- наявність в особі суб'єктивних прав;
- здійснення дій, спрямованих на реалізацію своїх прав, і їх усвідомлення;
- наявність умислу;
- відсутність економічної (ділової) мети операції;
- не порушення формальних приписів законодавства;
- завдання шкоди суспільним та/або державним інтересам;
- настання юридичних наслідків.

Висновки. Пов'язуючи категорії «бенефіціарний власник» і «зловживанням правом(-ами)» важливо звертати увагу за мету використання договірних переваг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування між країнами. Так, Суд ЄС досить прямо вказав у своїх рішеннях, що статус «бенефіціарності» особи (фізичної або юридичної), котра отримує дивіденди та/або проценти (особливо від дочірньої компанії), не має жодного значення, якщо фінансова структура компанії передбачає низку кондуїтних компаній, створених для зниження ставки податку або звільнення від оподаткування. Крім того, Суд ЄС дозволив контролюючим органам держав – учасниць ЄС відмовити у застосуванні договірних переваг у разі виявлення такої фіктивної структури та невідповідності здійснюваних операцій цілям угод про уникнення подвійного оподаткування. В Україні концепція «ділової мети» операції з'явилася на законодавчому рівні порівняно нещодавно, але вже застосовується у правозастосовній практиці контролюючих (податкових) органів, а також активно використовується судами у вирішенні податкових спорів.

Список використаних джерел:

1. Агарков М.М. Проблема злоупотребления правом. *Известия АН СРСР*. 1946. № 6. С. 424–436.
2. Багатостороння конвенція про виконання заходів, що стосуються угод про оподаткування, для протидії розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#Text.
3. Годэме Е. Общая теория обязательств / пер. с франц. И.Б. Новицкого). Москва : Юрид. изд-во Министерства юстиции СССР, 1948. 511 с
4. Директива Європейського Союзу про загальну систему оподаткування, що застосовується до материнських та дочірніх компаній різних держав-членів, з поправками, внесеними Директивою 2003/123/ЄС від 22 грудня 2003 р URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32003L0049>.
5. Директива Європейського Союзу про єдину систему оподаткування відсотків і роялті між асоційованими компаніями різних держав-членів ЄС від С 003/49/ЄС від 03 червня 2003 р. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32003L0049>.

6. Карнаух Б. Зловживання правом та його правові наслідки. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 9. С. 31–36. DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.9.06>.
7. Малєин Н.С. Закон, ответственность и злоупотребление правом. *Советское государство и право*. 1991. № 11. С. 28–35.
8. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
9. Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. Москва : Статус, 1998. 353 с.
10. Рішення Європейського суду справедливості від 26 лютого 2019 р. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=211053&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1460614>.
11. Рішення Європейського суду справедливості від 26 лютого 2019 р. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=211047&doclang=EN>.
12. Рішення Європейського суду справедливості від 5 липня 2007 р. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=61892&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1660355>.
13. Рубашенко М. Зловживання правом як загально правова категорія: допустимість, сутність, кваліфікація. *Юридичний журнал*. 2010. № 4. С. 110–119.
14. Шишлов Л.М. До питання про поняття та сутність зловживання правом. *Український юридичний портал*. URL: <http://randuk.info/statti/249-tiorua-gov/14812-2011-01-19-03-16-54.html>.
15. Chand V. The Guiding Principle and the Principal Purpose Test. 2015. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2833193>.
16. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report. OECD Publishing, Paris. 2015. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

References:

1. Agarkov, M.M. (1946) Problema zloupotrebleniya pravom [The Problem of Abuse of Right]. *Izvestia AN SRSR* № 6. P. 424–436 [in Russian]
2. Bagatostoronnia konventsia pro vykonannia zakhodiv shcho stosuuytsia ugod pro opodatkuvannia6 dlia protydie rozmyvannia bazy opodatkuvannia ta vyvedennia prybutku z-pid opodatkuvannia. [Multipartial Convention on the Implementation of Measures Affecting Taxation Treaties to Prevent the Erosion of the Taxation Base and the Withdrawal of Profits from Taxation]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16#Text [in Ukrainian]
3. Godeeme E. (1948) Obschaya teoriya obiazatelstv [General theory of obligations] (translation from French I.B. Novitsky) M.: Jurid.izdvol. of the Ministry of Justice of the USSR, p. 511 [in Russian]
4. European Union Directive on the Common System of Taxation applicable to parent companies and subsidiaries of various Member States, as amended by Directive 2003/123/EC of 22 January 2003 URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32003L0049>.
5. European Union Directive C 003/49/EC on a common system of taxation for dividends and royalties between affiliated companies of different EU member states of 03 June 2003. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32003L0049>.
6. Karnaukh B. (2020) Zlovzhyvannia pravom ta iogo pravovi naslidky [Abuse of the law and its legal consequences]. *Pidpriemnytstvo, Gospodarstvo i pravo*. 9/2020. p. 31–36. DOI: 10.32849/2663-5313/2020.9.06 [in Ukrainian]
7. Malein N.S. (1991) Zakon, otvetstvennost' I zloupotrebleniie pravom [Law, Responsibility and Abuse of Law]. *Soviet State and Law*. 1991. № 11. p. 28–35 [in Russian]
8. Tax Code of Ukraine. *Vidomosti Verkhovnoi Rada of Ukraine (VVR)*, 2011, № 13–14, № 15–16, № 17, Art. 112 [in Ukrainian]
9. Pokrovskyy I.A. (1998) Osnovnyie problem grazhdanskogo prava [Main problems of civil law]. Moscow : Status, p. 353 [in Russian]
10. Decision of the European Court of Justice of 26 February 2019. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=211053&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1460614>.
11. Decision of the European Court of Justice of 26 February 2019. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=211047 &doclang=EN>.
12. Decision of the European Court of Justice of 5 July 2007. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=61892&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1660355>.
13. Rubashchenko M. (2010) Zlovzhyvannia pravom iak zagalnopravova kategoriia: dopustymist', sutnist', kvalifikatsiia [Abuse of Law as a general legal category: admissibility, essence, qualification]. *Juridical Journal*, № 4, p. 110–119 [in Ukrainian]
14. Shishlov L.M. Do pytannia pro poniattia ta sutnist' zlovzhyvannia pravom [To the concept and essence of abuse of the law] / Ukrainian legal portal. URL: <http://randuk.info/statti/249-tiorua-gov/14812-2011-01-19-03-16-54.html> [in Ukrainian]
15. Chand V. (2015) The Guiding Principle and the Principal Purpose Test. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2833193>.
16. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report. OECD Publishing, Paris, 2015. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>.