

2. Über das auf außervertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom II): Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates, 11. Juli 2007, N 864/2007 (EG) // ABI. – L. 199. – 31.7.2007. – S. 40–49.

3. Дубовицкая, Е. А. Европейское корпоративное право / Е. А. Дубовицкая. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 304 с.

4. Case C-208/00. Überseering B.V. v. Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC). – [2002]. – ECR I-9919. – EU:C:2002:632// Curia [Electronic resource]. – Mode of access: <http://curia.europa.eu>. – Date of access: 20.04.2016.

5. Case C-167/01. Kamer van Koophandel v. Inspire Art. – EU:C:2003:512// Curia [Electronic resource]. – Mode of access: <http://curia.europa.eu>. – Date of access: 20.04.2016.

6. Case C-594/14. Simona Kornhaas v. Thomas Dithmar. – EU:C:2015:806// Curia [Electronic resource]. – Mode of access: <http://curia.europa.eu>. – Date of access: 20.04.2016.

7. Асосков, А. В. Коллизионное регулирование снятия корпоративных покровов / А. В. Асосков // Консультант Плюс: Версия Проф [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2016.

8. Über Insolvenzverfahren: Verordnung des Rates vom 29. Mai 2000 Nr. 1346/2000 (EG) // ABI. – L 160. – 30.06.2000. – S. 1–18.

## НОРМАТИВНОЕ ЗАКРЕПЛЕНИЕ КОНЦЕПЦИИ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЯ В ЕВРОПЕЙСКОМ НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

*Ю. Н. Швед, старший преподаватель кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности БГУ*

В законодательстве и судебной практике европейских стран и Европейского Союза как средство борьбы с налоговыми злоупотреблениями, направленными на необоснованное получение различного рода налоговых преимуществ посредством использования диспозитивных начал и инструментария частных отраслей права, широкое распространение получила категория «злоупотребление правом», а также «институт изменения налоговой квалификации сделок».

Так, параграф 42 Закона ФРГ о налогах и сборах общей нормой предписывает: «1. Налоговое законодательство не может быть обойдено посредством злоупотреблений с использованием различных правовых конструкций. В случае злоупотребления возникает то на-

логовое последствие, которое возникло бы при совершении сделки, отвечающей экономическим (деловым) целям сторон. 2. Пункт 1 применяется во всех тех случаях, когда его применение прямо не запрещено законом» [1].

При этом сущностное наполнение использованной законодателем категории «злоупотребление» выработано судебной практикой: злоупотребление с использованием различных правовых конструкций имеет место тогда, когда «выбранное сторонами юридическое оформление отношений, оцененное с учетом целей сторон, не соответствует достигнутой цели, служит только снижению налоговых платежей и не может быть оправдано экономической или иной неналоговой необходимостью («в отсутствие неналогового преимущества сделка (действие) теряет всякий предпринимательский смысл»)» [2]. Судебной практикой Германии также выработаны критерии отнесения действий налогоплательщиков к злоупотреблению: в частности, критерии «наличие делового интереса», «экономически обоснованное поведение», «самостоятельное предпринимательское поведение» и вспомогательный критерий «необычность выбранной правовой конструкции» [3, с. 205–209].

Понятие «злоупотребление правом» закреплено также в ст. L64 Свода фискальных процедур Франции (*Livre des procédures fiscales*), согласно которой «не могут препятствовать осуществлению полномочий налоговых органов действия, скрывающие истинную природу договора или соглашения при помощи условий:

- которые прикрывают либо получение, либо передачу прибылей (поступлений);
- которые позволяют избежать, в целом или частично, платежа налогов с оборота, соответствующего операциям, осуществленным во исполнение контракта или соглашения...» [4, с. 89].

Следует также отметить Общий закон о налогах Испании, ст. 24(2) которого гласит: «Факты, действия и юридические сделки, совершенные в обход налогового закона, не должны препятствовать применению тех налоговых норм, которые пытаются обойти, а также не должны порождать налоговые преимущества, на достижение которых они направлены» [5].

В соответствии с п. 1 ст. 37-bis Декрета Президента Итальянской Республики № 600 от 29 сентября 1973 г. «не подлежат признанию со стороны Финансовой администрации действия, факты и сделки, в том числе связанные между собой, лишенные действительных экономических причин и направленные на обход обязательств и запре-

тов, предусмотренных нормами налогового права, и на достижение уменьшения налогов или на достижение компенсаций, при других условиях не полагающихся». Как указывает М. А. Гусев, в своем решении № 10981 от 25 мая 2009 г. Кассационный суд Италии консолидировал наработанную практику и констатировал, что запрет злоупотребления правом является общим принципом, который предписывает плательщику воздерживаться от достижения налоговых преимуществ посредством неправильного использования (хотя и не противоречащего никакому предписанию закона) соответствующих юридических средств для получения льготы или достижения налоговой экономии при отсутствии экономически значимых причин, которые могли бы оправдать операцию и которые отличались бы от простого ожидания налоговой выгоды [7].

В вышеприведенных нормативных правовых конструкциях бремя доказывания наличия злоупотребления со стороны плательщика возлагается на налоговый орган, который «обязан установить и уточнить аспекты и особенности, позволяющие считать операцию лишенной действительного экономического содержания, отличного от действительного налогового сбережения» [8]. Соответственно, во избежание неблагоприятных для себя последствий налогоплательщик обязан доказать наличие в своих действиях действительной экономической цели.

Следует отметить, что сущностное и критериальное наполнение категории «злоупотребление правом» в правоприменительной практике европейских государств во многом базируется на судебных решениях европейских интеграционных судебных инстанций. В частности, в Заключении Целевой группы CFE ECJ о концепции злоупотребления в европейском праве, на основании решений Европейского суда в области налогового права [9], которые были представлены Европейской конфедерацией налоговых консультантов Совету ЕС, Еврокомиссии и Европарламенту в 2007 г. и целью которых явилось реструктурирование концепции злоупотребления в европейском налоговом праве, Целевая группа приходит к выводу, что злоупотребление возникает, когда, несмотря на формальное соблюдение условий, предписанных налоговым правом, налогоплательщик по существу пользуется льготой, конфликтующей с целью налогового положения. Такая ситуация может рассматриваться с точки зрения объективных элементов, доказывающих, что основной целью сделки было получение такой налоговой льготы: этого не происходит, когда осуществленная экономическая деятельность

может иметь какое-то иное объяснение, помимо получения налоговых льгот.

При этом ориентиром, основополагающими критериями и «инструментами» оценки обоснованности (необоснованности) налоговой выгоды являются широко известные европейской практике судебные доктрины «деловой цели», «должной осмотрительности», «сделки по шагам» и «существа над формой», через призму которых Европейский суд справедливости рассматривает вопросы злоупотребления правом в сфере налогообложения (дело *Halifax plc., Cadbury Schweppes* и др. [10]).

На основании вышеприведенных нормативных правовых положений можно утверждать, что для налогового законодательства отдельных европейских стран характерно существование общей нормы, запрещающей злоупотребление правом, направленное на необоснованное получение налоговой выгоды и в отсутствие иных экономических или неналоговых причин. При этом сама категория «злоупотребление правом» в связи с невозможностью учета всех могущих возникнуть обстоятельств, как правило, не имеет легального определения и получает свое наполнение посредством выработанных судебной практикой доктрин.

Для законодательства европейских стран также характерна опровержимая презумпция «добросовестности» налогоплательщика: предполагается, что налогоплательщик действует добросовестно, до тех пор, пока налоговые органы в установленном соответствующим законодательством порядке не докажут отсутствие в его действиях действительного экономического содержания, отличного от необоснованного налогового сбережения (выгоды).

#### **Список использованных источников**

1. *Лесова, А. М.* Злоупотребление правом в налоговой сфере: опыт Германии / А. М. Лесова, Н. Ю. Безбородов // *Налоговед. Журн. для профессионалов в налогообложении [Электронный ресурс]*. – Режим доступа: [http://nalogoved.ru/art/362#\\_ftn1](http://nalogoved.ru/art/362#_ftn1) - 2016. – Дата доступа: 24.03.2016.

2. *Лесова, А. М.* Злоупотребление правом в налоговой сфере: опыт Германии / А. М. Лесова, Н. Ю. Безбородов // *Налоговед. Журн. для профессионалов в налогообложении [Электронный ресурс]*. – Режим доступа: [http://nalogoved.ru/art/362#\\_ftn1](http://nalogoved.ru/art/362#_ftn1) - 2016. – Дата доступа: 24.03.2016.

3. *Лесова, А. М.* Злоупотребление правом в налоговой сфере: опыт Германии / А. М. Лесова, Н. Ю. Безбородов // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года:*

по материалам 3-й Междунар. науч.-практ. конф. 14–15 апр. 2006 г., Москва: сб. / сост. В. М. Зарипов; под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 384 с.

4. *Гусева, Т. А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: монография / Т. А. Гусева; под ред. д-ра юрид. наук, проф. Н. И. Химичевой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 432 с.

5. *Громов, М. А.* Зарубежные нормы против обхода налогов / М. А. Громов // *Налоговед. Журн. для профессионалов в налогообложении* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://nalogoved.ru/art/159>—2014. – Дата доступа: 19.05.2014.

6. *Гусев, А. М.* Соотношение принципов запрета злоупотребления правом и свободы экономической деятельности в судебной практике Суда Европейских сообществ и налоговом праве Италии / А. М. Гусев // *Legis.ru. Информационно-правовое издание* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://legis.ru/misc/analit.php?news\\_id=45](http://legis.ru/misc/analit.php?news_id=45) – 2015. – Дата доступа: 30.12.2015.

7. *Гусев, А. М.* Злоупотребление правом налогоплательщика в праве Италии (законодательство, судебная практика и доктрина) и проблемы его правового регулирования в России / А. М. Гусев // *Legis.ru. Информационно-правовое издание* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://legis.ru/misc/analit.php?news\\_id=45](http://legis.ru/misc/analit.php?news_id=45) – 2015. – Дата доступа: 30.12.2015.

8. *Гусев, А. М.* Соотношение принципов запрета злоупотребления правом и свободы экономической деятельности в судебной практике Суда Европейских сообществ и налоговом праве Италии / А. М. Гусев // *Legis.ru. Информационно-правовое издание* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://legis.ru/misc/analit.php?news\\_id=45](http://legis.ru/misc/analit.php?news_id=45)—2015. – Дата доступа: 30.12.2015.

9. О концепции злоупотребления в европейском праве (на основании решений Европейского суда в области налогового права, ноябрь 2007 г.): заключение Целевой группы CFE ECJ. Представлено Европейской конфедерацией налоговых консультантов Совету ЕС, Еврокомиссии и Европарламенту в 2007 г. // Палата налоговых консультантов. Профессионалы о налогах [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.nalog-forum.ru/attachfiles/CFE-doc2007.doc](http://www.nalog-forum.ru/attachfiles/CFE-doc2007.doc) - 2014. – Дата доступа: 11.03.2014.

10. Court of Justice of the European Union / CVRIA [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/i\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/i_6/) – 2014. – Дата доступа: 08.03.2014.