

# Злоупотребление правами налогоплательщика: сравнительно-правовые аспекты

А.А. Малиновский

*В статье анализируется понятие «злоупотребление правами налогоплательщика». Исследуются зарубежные юридические доктрины о злоупотреблении правами налогоплательщика, иностранное законодательство и судебная практика.*

**В**опрос о сущности и формах злоупотреблений правами налогоплательщика в отечественной и зарубежной юридической литературе достаточно долгое время является дискуссионным<sup>1</sup>. Кажется бы, в этом нет ничего необычного, а тем более отрицательного. Любой более или менее серьезный теоретический вопрос, имеющий важное практическое значение, может и должен обстоятельно обсуждаться. С точки зрения академической юриспруденции это действительно так. Однако запаздывание в решении теоретического вопроса, необоснованно долгое его обсуждение опасно тем, что научная дискуссия перенесется в зал суда. И тогда суд, не имея четкой доктринальной основы и законодательных предписаний, сам берется за разработку судебных доктрин, пытаясь найти универсальное решение часто возникающих в практике налоговых споров.

Основные трудности обсуждаемой проблемы заключаются как в теоретическом осмыслении феномена злоупотребления правами налогоплательщика, так и в его практическом воплощении в законодательстве и в правоприменении. Палитра мнений в отношении сущности злоупотребления правами налогоплательщика достаточно разнообразна. Имеются теории, как признающие необ-

ходимость наличия данного правового института, так и прямо противоположные мнения<sup>2</sup>. Дискуссионность анализируемой проблемы на практике порождает вполне очевидные трудности:

– во-первых, создается ситуация правовой неопределенности, когда налогоплательщик не знает, какие конкретно его действия, например по налоговой оптимизации, являются противоправными, а какие – нет. Не будем забывать, что в данном случае нарушается фундаментальный принцип права: «нет правонарушения, нет наказания, не указанного в законе»;

– во-вторых, в вышеописанной ситуации возможно как незаконное привлечение налогоплательщика к юридической (в том числе и к уголовной) ответственности, так и необоснованное освобождение от нее. Как следствие, имеет место и разноречивость в правоприменительной практике, поскольку налоговыми и правоохранительными органами злоупотребление правами налогоплательщика может в одних случаях квалифицироваться как способ уклонения от уплаты налогов, а в других – нет;

– в-третьих, вполне очевидно, что массовые злоупотребления правами налогоплательщика, которые выражаются в обходе предписаний налогового закона или в недобросовестных действиях

**Малиновский Алексей Александрович** – д.ю.н., профессор кафедры уголовного права, уголовного процесса и криминалистики МГИМО(У) МИД России. E-mail: vestnik@mgimo.ru

налогоплательщика, приводят к непоступлению довольно значительных сумм в бюджет;

– в-четвертых, отсутствие четкой теоретической базы приводит к тому, что законодатель и правоприменитель пытаются решить возникшую проблему ненадлежащими (с точки зрения юридической техники) правовыми средствами. Такой подход приводит к неэффективному регулированию общественных отношений в налоговой сфере.

Попытаемся разобраться, что представляет собой анализируемый феномен с точки зрения юридической доктрины. В обобщенном виде под злоупотреблением правом следует понимать такой способ осуществления права в противоречии с его назначением, посредством которого общественным отношениям причиняется вред. Поскольку право налогоплательщика используется «во зло», именно поэтому данное явление и именуется как злоупотребление правом. Вредоносное осуществление права есть первый признак злоупотребления. Под злом с точки зрения юриспруденции в данном случае следует понимать причиняемый общественным отношениям вред, который может выражаться:

- в неуплате налогов;
- в нарушении принципа равенства субъектов предпринимательской деятельности, когда один из субъектов получает необоснованные экономические преимущества перед другими (в виде большей прибыли) вследствие использования схем оптимизации налогообложения;
- в нарушении правопорядка в налоговой сфере, когда юридически урегулированные налоговые отношения не совпадают с фактически создавшимися отношениями.

Второй признак злоупотребления – осуществление права в противоречии с его назначением. В данном случае происходит не только расхождение между правом идеальным и реальным, но и коллизия между объективным правом (законом) и субъективным правом (конкретным правовым поведением). Образно выражаясь, «дух права приходит в противоречие с его буквой». Основным назначением прав налогоплательщика является формальная определенность и государственная гарантированность возможности налогоплательщика удовлетворить свои экономические интересы установленным в законе способом или способом, не противоречащим закону.

Сфера налогообложения относится к сфере публичного права, где достаточно четко прописаны права и обязанности налогоплательщика. Тем не менее у налогоплательщика имеется возможность по своему усмотрению осуществить некоторые из своих прав (например, право использовать налоговые льготы, право на отсрочку или рассрочку налоговых платежей и др.). Наличие свободы усмотрения налогоплательщика по выбору способа осуществления своего права и предопределяет возможность злоупотреблений. Именно поэтому основным инструментом борьбы со злоупотреблениями является совершенствование налогового законодательства в части более детальной регла-

ментации порядка и способа осуществления прав налогоплательщика.

Очень часто налогоплательщик с целью минимизации налогов как бы «переходит» в сферу частного права и использует вопреки целям и смыслу налогового законодательства диспозитивные начала гражданского права, принцип свободы договора и возможность осуществлять свое субъективное право в своем интересе и по своему усмотрению. В таких ситуациях суду бывает сложно разобраться в вопросе: «Действовало ли лицо как предприниматель (то есть как субъект гражданских правоотношений), заключая, к примеру, притворную или мнимую сделку, или как потенциальный налогоплательщик (то есть как субъект налоговых правоотношений), злоупотребляющий свободой заключения договора с целью получения в дальнейшем необоснованной налоговой выгоды?»

Осуществление права налогоплательщика в противоречии с его назначением имеет место в случаях:

- когда налогоплательщик удовлетворяет свой экономический интерес, удовлетворение которого гарантировано в рамках конкретного субъективного права, посредством осуществления другого субъективного права;
- когда налогоплательщик удовлетворяет свой экономический интерес без учета гарантированных правом экономических интересов общества и государства;
- когда права налогоплательщика осуществляются в противоречии с целями налогообложения;
- когда налогоплательщик, осуществляя свое право, поступает вопреки общеправовым и отраслевым принципам права;
- когда налогоплательщик, осуществляя свое право, поступает вопреки управомочивающей норме права, не соотносит свое поведение с целью данной нормы;
- когда налогоплательщик, осуществляя свое право, не исполняет корреспондирующую данному праву юридическую обязанность;
- когда налогоплательщик осуществляет свое право ненадлежащим способом.

К дискуссионным также относится вопрос о формах злоупотребления правом. Представляется, что с точки зрения общей теории права необходимо различать как правомерные, так и противоправные злоупотребления правом<sup>3</sup>. Правомерность злоупотреблений правом обусловлена формально-юридическими причинами, которые характерны для общедозволительного типа правового регулирования общественных отношений, а именно: любые законодательно не запрещенные действия являются правомерными. Для налогоплательщика «все, что прямо не запрещено законом, то разрешено». Логически продолжая данное рассуждение, можно прийти к следующему выводу.

Если в управомочивающей норме не уточнена цель (назначение субъективного права), то субъект, действуя в пределах субъективного права, вправе также поступить и вопреки не прописанной в законе цели правовой нормы (в противоречии с

## ■ Право

назначением субъективного права). Разумеется, назначение любого субъективного права с формально-юридической точки зрения детерминируется общими и отраслевыми принципами права, однако прямо указывается в норме не всегда. В тех случаях, когда цель не установлена в правовой норме (а таких случаев большинство), «нецелевое» осуществление конкретного субъективного права не является противоправным. Здесь мы как раз и сталкиваемся с правомерными злоупотреблениями правом.

С общетеоретической точки зрения правомерное злоупотребление правом характеризуется следующими признаками:

- поведение субъекта соответствует норме права, включая случаи, когда оно абстрактно разрешено либо прямо не запрещено;
- поведение субъекта не соответствует целям управомочивающих правовых норм, назначению предоставленного ему законом субъективного права;
- поведение субъекта причиняет вред общественным отношениям;
- за совершение такого рода деяний на субъекта не налагаются меры юридической ответственности, поскольку он поступает правомерно.

Противоправное злоупотребление субъективным правом проявляется в двух разновидностях: как правонарушение и как законодательно запрещенное деяние. Для злоупотребления правом как правонарушения свойственны все признаки, характеризующие правонарушение (общественная вредность, противоправность, виновность и наказуемость), которые применимы и к данной форме злоупотребления правом. Противоправное злоупотребление правом отличается от обычного правонарушения тем, что субъект в данном случае совершает противоправное деяние посредством осуществления своего субъективного права.

Противоправное злоупотребление правом характеризуется следующими признаками:

- субъект, реализуя предоставленное ему субъективное право, нарушает предписания действующего законодательства;
- реализацией субъективного права в противоречии с его назначением причиняется вред охраняемым законом общественным отношениям;
- наличествует причинно-следственная связь между противоправным деянием и социально вредными последствиями;
- к субъекту, совершившему противоправное злоупотребление правом, можно применить меры правового воздействия и юридической ответственности.

Злоупотребление правом как законодательно запрещенное деяние характеризуется всеми признаками правонарушения (общественная вредность, противоправность, виновность) за исключением наказуемости. Именно отсутствие признака наказуемости, а конкретно – отсутствие санкции, применяемой к субъекту, злоупотребившему правом, не позволяет квалифицировать данное деяние как правонарушение.

В настоящее время в Российской Федерации с формально-юридической точки зрения все злоупотребления правами налогоплательщика (исходя из предложенной концепции) являются правомерными. Действующее законодательство не устанавливает противоправности и наказуемости этих деяний. По данному вопросу учеными-юристами и практиками высказываются и другие мнения<sup>4</sup>. Концепция злоупотребления правами налогоплательщика в зарубежных странах имеет определенную специфику, а многие вопросы также носят дискуссионный характер<sup>5</sup>.

Параграф 42 Закона ФРГ о налогах и сборах предписывает: «Налоговое законодательство не может быть обойдено посредством злоупотреблений с использованием различных правовых конструкций. В случае злоупотребления возникает то налоговое последствие, которое возникло бы при совершении сделки, отвечающей экономическим (деловым) целям сторон». Данная норма распространяется на все виды налогов, взимаемых в Германии. Сфера ее применения, пишет А. Лесова, ограничивается только случаями злоупотребления, то есть случаями такого поведения налогоплательщика, когда налогоплательщик злоупотребляет принадлежащими ему правами, в том числе свободой выбора заключаемых договоров, с целью снижения налогов.

При этом использованный термин «злоупотребление» не имеет легального определения. Поэтому его правовое содержание 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.

Под правовыми конструкциями понимается использование норм права любых отраслей – гражданского, торгового, публичного, в том числе и налогового права. Если факт злоупотребления установлен, налогообложение производится на основании предположения о поведении, которое соответствует истинным экономическим (или деловым) целям сторон, то есть заключенные договоры, принятые решения, наличие промежуточных компаний и т.д. для целей налогообложения игнорируются, а в основу налогообложения ложится формализованный результат всех совершенных налогоплательщиком (налогоплательщиками) действий. Господствующее правовое учение в Германии называет выявленный объект налогообложения фиктивным – в отличие от того реального, который был искусственно создан в результате злоупотребления и по смыслу параграфа 42 Закона ФРГ о налогах и сборах должен быть проигнорирован<sup>6</sup>.

Статья L64 Свода фискальных правил Франции предписывает, что действия, скрывающие истинную природу договора или соглашений с помощью оговорок, прикрывающих получение или передачу прибылей, не могут препятствовать

осуществлению полномочий налоговой администрации. В этом случае администрация вправе установить истинную цель договора. Однако для переквалификации сделки налоговый орган обязан доказать наличие злоупотребления правом. Для этого необходимо соблюдение следующих условий:

- оспариваемая налоговым органом сделка должна заключаться в письменной форме. Устное соглашение, не подтверждаемое документально, не подпадает под концепцию злоупотребления правом (Решение Государственного совета от 31 января 1973 г.);

- единственная цель операции – избежание налогообложения;

- наличие последствий, на которые был направлен умысел, то есть сокращение налоговых платежей, избежание налогооблагаемых прибылей или операций.

Налоговое право Франции, как свидетельствуют об этом О.С. Петросян и Ю.А. Артемьева, устанавливает два вида злоупотребления: "симуляции" (*simulation*) и "обход закона" (*fraude a la loi*)<sup>7</sup>. Под симуляцией понимается совершение сделки, скрывающей истинную цель соглашения, прикрывающую получение или передачу прибыли<sup>8</sup>, то есть получение налоговых льгот с помощью мошенничества. Большинство авторов, анализируя судебную практику, выделяют три вида симуляции:

- симуляция посредством мнимой сделки (*actefictif*);

- симуляция посредством притворной сделки (*actede guise*);

- симуляция посредством "подмены действительного выгодоприобретателя" (*interposition de personne*)<sup>9</sup>.

Отличие от "симуляции" "обход закона" подразумевает безусловное следование букве закона, однако целью этих действий является намеренное уклонение от уплаты налогов. Выделение "обхода закона" как формы злоупотребления правом неоднозначно воспринималось учеными и практиками. Д. Лекомт считает, что нет необходимости разделения "злоупотребления правом" на две формы, по сути, одно включает в себя другое и представляет собой намерение достичь незаконной налоговой выгоды<sup>10</sup>. Поэтому решением Государственного совета 10 июня 1981 г. «обход закона» фактически был приравнен к «симуляции». Процедура пресечения злоупотреблением правом в виде "симуляции" была распространена и на "обход закона"<sup>11</sup>.

Весьма интересным представляется итальянский опыт. В соответствии с п. 1. ст. 10 Закона № 408 от 29 декабря 1990 г. (с изменениями, внесенными ст. 28 Закона № 724 от 23 декабря 1994 г. и ст. 3 Закона № 662 от 23 декабря 1996 г.) «финансовая администрация вправе не признавать налоговые преимущества, полученные посредством операций объединения, преобразования, выделения, уступки предприятия, уменьшения капитала, ликвидации, оценки стоимости юридических лиц, уступки кредитов или уступки либо оценки стоимости движимого имущества, если такие операции осуществлены без действительных экономических

причин и с исключительной целью достижения налоговой экономии обманным путем»<sup>12</sup>.

Выводы Кассационного суда Италии по поводу злоупотребления правом налогоплательщика, как указывает А.М. Гусев, были консолидированы в решении от 25 мая 2009 г. № 10981<sup>13</sup>. Согласно данному решению, запрет злоупотребления правом является общим принципом. Он предписывает налогоплательщику 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.

Многочисленные споры в итальянской правовой доктрине, как пишет А.М. Гусев, вызвал вопрос о наказуемости злоупотребления правом налогоплательщиком. Так, по мнению Э. Дзанетти, наказуемым должно являться не только прямое уклонение от налогов, но и злоупотребление правом налогоплательщика. В противовес ему Р. Лупи и Л. Кардаша отвергают необходимость применения санкций в отношении налогоплательщика, злоупотребившего правом, полагая, что санкцией является само по себе возвращение данного лица в режим налогообложения, вытекающее из непризнания налоговых последствий его поведения, которым лицо с формально-юридической точки зрения не нарушает никакого предписания закона. В целом в доктрине налогового права Италии превалирует вторая точка зрения. Кассационный суд Италии выразил отрицательное отношение к применению санкций в отношении налогоплательщика за злоупотребление правом, указав на отсутствие соответствующих ясно выраженных законодательных предписаний (решение № 12042 от 25 мая 2009 г.), а также на то обстоятельство, что противодействие злоупотреблению правом имеет своей целью не осуждение налогоплательщика, но возвращение в налоговый режим операций, которые недолжным образом из данного режима исчезли (решение № 22294 от 12 ноября 2010 г.)<sup>14</sup>.

Перейдем к анализу опыта Суда ЕС. Как указывается в Заключительном акте Целевой группы CFE ЕСJ о концепции злоупотребления в европейском праве, на основании решений Европейского суда в области налогового права (документ представлен Европейской конфедерацией налоговых консултантов Совету ЕС, Еврокомиссии и Европарламенту в 2007 г.) злоупотребление возникает, когда, несмотря на формальное соблюдение условий, предписанных налоговым правом, налогоплательщик, по существу, пользуется льготой, конфликтующей с целью налогового положения. Суд ЕС устанавливает, что такая ситуация может рассматриваться с точки зрения объективных элементов, которые доказывают, что основной целью сделки было получение такой налоговой льготы: этого не происходит, когда

## ■ Право

осуществленная экономическая деятельность может иметь какое-то иное объяснение, помимо получения налоговых льгот<sup>15</sup>.

Вопросы злоупотребления правом рассматривались Судом ЕС в целом ряде дел (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd и др.)<sup>16</sup>. При этом были сформулированы основные критерии злоупотребления налогоплательщиком материальным правом:

– формальное соответствие осуществляемых налогоплательщиком действий, направленных на получение налоговых выгод, положениям Европейского налогового и национального законодательства;

– предоставление налогоплательщику налоговых выгод противоречит целям, установленным в Европейском и национальном налоговом законодательстве;

– наличие объективных фактов, явно свидетельствующих о том, что основной целью действий налогоплательщика является получение налоговой выгоды.

Европейский суд, как правило, рассматривает вопросы злоупотребления правом через призму судебных доктрин (среди которых – доктрина деловой цели, доктрина сделки по шагам), а также используя категорию «добросовестности налогоплательщика» (и целый ряд смежных категорий – «недобросовестная налоговая практика» и др.). «Недобросовестная практика», к примеру, имеет место, если одновременно выполнены два условия:

– сделки приводят к получению налоговой выгоды, предоставление которой противоречит целям налогового законодательства;

– рядом объективных факторов подтверждается, что существенной целью сделок является получение налоговой выгоды.

Чрезвычайно важным, по мнению юристов компании Roche & Duffay, анализировавших судебную практику, представляется еще одно заключение Европейского суда: «Следует также иметь в виду, что признание практики недобросовестной не должно вести к наказанию (penalty), для которого была бы необходима ясная и недвусмысленная правовая основа, а лишь к обязательству выплаты (суммы ранее представленного к вычету НДС. – Авт.), просто как следствие такого признания, делающего не подлежащим вычету, полностью или частично, входящий НДС». Таким образом, для решения вопроса о допустимости применения налоговой схемы Европейский суд использовал собственный вариант «доктрины деловой цели». Однако по заключению суда данная доктрина не может использоваться для назначения наказания (то есть взыскания штрафа или тем более уголовного наказания), так как для этого требуется более четкая правовая основа<sup>17</sup>.

В российском законодательстве понятие «злоупотребление правами налогоплательщика», «недобросовестность налогоплательщика», «обход налогового закона» отсутствуют. Доктринально

они также разработаны недостаточно детально<sup>18</sup>. Отчасти имеющийся пробел преодолевается Постановлением Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

В Постановлении, в частности, указывается, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверны. Под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. О необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

– невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

– отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

– учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

– совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

В случае наличия особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций, суду необходимо исследовать, обусловлены ли они разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями). Если суд на основании

оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Важным этапом в развитии обсуждаемого вопроса явилось принятие Постановления Конституционного суда РФ от 27.05.2003 г. №9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации». Пункт 3 данного Постановления предписывает, что недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа. Таким образом, Конституционный суд РФ фактически признал право налогоплательщика на налоговую оптимизацию.

Разумеется, любые судебные доктрины и иные акты судебных органов в романо-германской правовой системе (к которой относится и Россия) не являются формальными источниками права, которые могут установить противоправность и наказуемость злоупотреблений правами налогоплательщика. Судебные акты, констатирующие факты недобросовестности налогоплательщика, обход им предписаний закона, злоупотребления своими правами являются, строго говоря, не надлежащими правовыми актами, а доктринальной оценкой суда конкретной спорной ситуации. Вполне очевидно, что такая практика в условиях отсутствия законодательной регламентации противоправности злоупотреблений

правами налогоплательщика является порочной. Попутно отметим, что даже Конгресс США кодифицировал судебную доктрину экономической сущности и теперь она является законодательным инструментом борьбы со сделками, направленными на уход от уплаты налогов<sup>19</sup>.

В настоящее время необходимо дополнить НК РФ предписаниями следующего содержания, указав, что злоупотребление правами налогоплательщика в виде недобросовестного осуществления своих прав или обхода предписаний налогового законодательства не допускается. Под недобросовестным осуществлением налогоплательщиком своих прав понимается использование налогоплательщиком пробелов и противоречий действующего законодательства либо ненадлежащее исполнение налоговых обязанностей с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

Под обходом предписаний действующего законодательства следует понимать осуществление налогоплательщиком своих прав в противоречии с их назначением, а именно вопреки экономической необходимости и целесообразности конкретной предпринимательской деятельности, исключительно с целью получения необоснованной налоговой выгоды. Для уточнения этих дефиниций представляется необходимым использовать опыт зарубежных стран и Суда ЕС в данной сфере.

Безусловно, сформулированные предложения следует воспринимать не как менторское указание законодателю, а как рекомендацию продолжить дискуссию по вопросу злоупотребления правами налогоплательщика, но уже не на докризальном, а на протворческом уровне.

**Malinovsky A.A. Abuse of the Rights of a Taxpayer: Comparative Law Aspect.**

*Summary: The term “misuse of the rights of a taxpayer” is analyzed in this article. Foreign law doctrines on misuse of the rights of a taxpayer are examined, foreign legislation and court practice.*

**Ключевые слова**

Права налогоплательщика, злоупотребление правами налогоплательщика, уклонение от налогов, добросовестность налогоплательщика.

**Keywords**

Rights of a taxpayer, misuse of the right, good faith taxpayer, avoidance of law, tax evasion.

**Примечания**

1. См. подробнее: Винницкий Д.В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика. 2003. № 1; Савсерис С.В. Понятие недобросовестности и злоупотребления правом неприменимы к налоговым отношениям // Налоговед. 2005. № 6; Сафронов О. Злоупотребление правом. ЭЖ-Юрист. 2011. № 41.
2. Белов В.А. Злоупотребление правом в налоговой сфере // Арбитражная практика. 2002. № 1. С. 33-40. Гаджиев Г.А. От правоприменения до злоупотребления // ЭЖ-Юрист. 2004. № 42. С. 10-11; Белов В.А. Злоупотребление правом в налоговой сфере // Арбитражная практика. 2002. № 1. С. 33-40.
3. Общая теория государства и права. Академический курс в 3-х томах / Отв. ред. М.Н. Марченко. Том 3. М., 2007. С. 584-588. Малиновский А.А. Злоупотребление субъективным правом (теоретико-правовое исследование. М., 2010).
4. См.: Смирнов Г. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, сопряженное со злоупотреблением правом налогоплательщика (СПС «Консультант Плюс»).

---

## ■ Право

---

5. См. подробнее: Петросян О.Ш., Артемьева Ю.А. Судебные доктрины налоговой оптимизации в зарубежных странах // *Налоги*. 2008. № 5.
  6. См. подробнее: Лесова А. Немецкая доктрина злоупотребления правом / *Корпоративный юрист*. 2006. № 5. С. 3; Лесова А.М., Безбородов Н.Ю. Злоупотребление правом в налоговой сфере: опыт Германии // *Налоговед*. 2006. № 6.
  7. См. подробнее: Петросян О.Ш., Артемьева Ю.А. Указ. раб.
  8. См.: *Libre des procedures fiscals*. 1982.
  9. См.: Cozian M. *Les grands principes de la fiscalite des entreprises*. 4<sup>ed</sup>. Paris: LITEC, 1999.
  10. См.: Лекомт Д. Злоупотребление налогоплательщиков своими правами в налоговом пространстве Евросоюза. Доклад на международной конференции в рамках программы "Tempus". Май 2005 г.
  11. См.: *Arret du CE du 10 juin 1981 // Droit Fiscal*. 1981. № 48, 49. Com. 2187.
  12. Об эволюции законодательного подхода к проблеме злоупотребления правами налогоплательщика в Италии см. подробнее: Гусев А.М. Злоупотребление правом налогоплательщика в праве Италии (законодательство, судебная практика и доктрина) и проблемы его правового регулирования в России ([www.legis.ru](http://www.legis.ru)).
  13. См.: <SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE SEZIONE QUINTA SENTENZA 25-05-2009, n. 10981> // [http://www.cortedicassazione.it/Documenti/11130\\_05\\_09.pdf](http://www.cortedicassazione.it/Documenti/11130_05_09.pdf)
  14. См. подробнее: Гусев А.М. Злоупотребление правом налогоплательщика в праве Италии (законодательство, судебная практика и доктрина) и проблемы его правового регулирования в России ([www.legis.ru](http://www.legis.ru)).
  15. <http://www.nalog-forum.ru/attachfiles/CFE-doc2007.doc> Заключение Целевой группы CFE ECJ о концепции злоупотребления в европейском праве на основании решений Европейского суда в области налогового права (Документ представлен Европейской конфедерацией налоговых консультантов (Confédération Fiscale Européenne) Совету ЕС, Еврокомиссии и Европарламенту в 2007 г.).
  16. <http://europa.eu.int/cj/index.htm>
  17. См. подробнее: <http://www.roche-duffay.ru/index.html> (Статья «Обоснована ли налоговая выгода?»).
  18. См. подробнее: Суворов Е.Д. Обход закона. Сделка, оформляющая обход закона. М., 2008.
  19. См.: Дэвид Ларо. Актуальные налоговые споры в США // *Налоговед*. 2012. № 6. С. 71-79.
-