

## Перспективы совершенствования российского GAAR

Научный руководитель – Рябова Елена Валерьевна

*Гогаев Чингиз Артурович*

*Студент (бакалавр)*

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Кафедра правовых дисциплин, Москва, Россия

*E-mail: c.gogaev@gmail.com*

В Российской Федерации долгое время для борьбы с злоупотреблениями налогоплательщиков использовались доктрины, выработанные в судебной практике (тест деловой цели, необоснованная налоговая выгода, злоупотребление правами налогоплательщика) [1]. Между тем, в 2017 году в Налоговый кодекс РФ была введена статья 54.1 НК РФ, главной целью которой было закрепление сложившейся практики борьбы с злоупотреблениями налогоплательщиков [6]. Включение положений, направленных на борьбу с злоупотреблениями налогоплательщиков, являлось общим трендом развития налогового законодательства в национальных правовых системах, а также на уровне соглашений по вопросам налогообложения (в частности введение Principal Purpose Test) [2]. Так, например, в налоговом законодательстве Евросоюза долгое время использовался общий принцип запрета борьбы с злоупотреблениями в налоговом законодательстве (т.н. General anti avoidance principle), регламентация которого постепенно перешла из судебной практики в плоскость нормативного регулирования [2].

Тем не менее, формулировка пункта 1 статьи 54.1 НК РФ не раскрывают в полной мере признаки, которыми должны характеризоваться действия, выходящие за пределы осуществления прав при исчислении налоговой базы. Разъяснения ФНС также не внесли ясности - в них были лишь перечислены «характерные примеры», однако общих квалифицирующих признаков выделено не было. С целью наиболее полного уяснения формулировок закона целесообразным выглядит обращение к иностранному опыту.

Механизм, закрепленный ст. 54.1 НК РФ, в иностранных правовых порядках получил название GAAR (general anti-abuse rule). GAAR представляет собой средство борьбы с злоупотреблениями налогоплательщиков, применение которого допускается только в крайних случаях. Чаще всего при включении норм о GAAR в законодательство регламентируются 4 положения: определение того, что является злоупотреблением, указание на признаки злоупотребления, установление отказа в праве налогоплательщика на налоговую выгоду, наделение налоговых органов правом переквалификации гражданско-правовых сделок [5]. При этом, при определении действий, квалифицирующихся как злоупотреблению выделяются два элемента (теста): субъективный и объективный [3]. Объективный элемент устанавливает требование реальности экономических операций. Наибольшие дебаты в доктрине вызывает субъективный элемент, в котором указывается, что действия налогоплательщика не должны противоречить цели законодательного регулирования [4].

Таким образом, в моей научной работе я постараюсь дать ответ на два вопроса: насколько целесообразным было бы законодательная регламентация выделения в структуре GAAR двух элементов и какие преимущества предлагает такой способ регулирования.

### Источники и литература

- 1) Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"

- 2) Chen, Shu-Chien, Predicting the ‘Unpredictable’ General Anti-Avoidance Rule (GAAR) in EU Tax Law (June 20, 2018). *InterEULawEast: Journal for the International and European Law, Economics and Market Integrations*, Vol. 5, Issue 1, 2018.
- 3) Duff, David, General Anti-Avoidance Rules Revisited: Reflections on Tim Edgar’s ‘Building a Better GAAR’ (July 2020). *Canadian Tax Journal/Revue fiscale canadienne*, 2020, Vol. 68, No. 2, p. 579-611.
- 4) Duff, David G., The Interpretive Exercise under the General Anti-avoidance Rule (July 25, 2020). ‘The Interpretive Exercise under the GAAR’ in Brian Arnold, ed., *The General Anti-Avoidance Rule - Past and Future* (Toronto: Canadian Tax Foundation, 2020, Forthcoming ).
- 5) Graeme S. Cooper, International Experience with General Anti-Avoidance Rules, 54 *S.M.U. L. REV.* 83, 98-106 (2001).
- 6) Russian GAAR: Carrot, Stick, or Both? // Cee legal matters URL: <https://ceelegalmatters.com/russia/7927-russian-gaar-carrot-stick-or-both> (дата обращения: 28.02.2021).