

## Концепция общих правил против уклонения от уплаты налогов в российском налоговом законодательстве

**Аннотация.** В условиях недобросовестной налоговой конкуренции государств и возрастающего стремления налогоплательщиков к уменьшению налогового бремени актуальной проблемой становится противодействие уклонению от уплаты налогов. Одним из наиболее эффективных механизмов противодействия размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения является имплементация общих правил против уклонения от уплаты налогов. В статье рассматриваются теоретические основы общих правил против уклонения от уплаты налогов, освещается опыт Европейского Союза в части формирования концепции и правового оформления общих правил против уклонения от уплаты налогов, раскрывается сущность, предназначение и случаи их использования. На основе анализа судебной практики Суда Европейского Союза, а также директив Европейского Союза, содержащих положения об общих правилах против уклонения от уплаты налогов, делается вывод об основных структурных элементах, присущих общим правилам против уклонения от уплаты налогов. В статье содержится анализ опыта Российской Федерации в данной области, предлагаются перспективные пути совершенствования законодательного закрепления общих правил против уклонения от уплаты налогов в России. Автор исследует судебные доктрины, применяемые в Российской Федерации для признания полученной налогоплательщиком налоговой выгоды необоснованной, анализирует положения ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации. Автор приходит к выводу о существовании проблемы повсеместного применения положений ст. 54.1 НК РФ, что нарушает стабильность и предсказуемость налоговых практик, необходимых бизнесу для нормальной работы, делается вывод о необходимости существенной переработки общих правил против уклонения от уплаты налогов в России с целью улучшения их применения и закрепления дополнительных гарантий прав налогоплательщиков.

**Ключевые слова:** международное налогообложение; деофшоризация; налоговая выгода; налоговое планирование; оптимизация налогообложения; агрессивное налоговое планирование; минимизация налогообложения; противодействие уклонению от уплаты налогов; доктрина деловой цели; доктрина преобладания существа сделки над формой.

**Для цитирования:** Андрианова Н. Г. Концепция общих правил против уклонения от уплаты налогов в российском налоговом законодательстве // Актуальные проблемы российского права. — 2021. — Т. 16. — № 1. — С. 71–79. — DOI: 10.17803/1994-1471.2021.122.1.071-079.

---

© Андрианова Н. Г., 2021

\* Андрианова Наталья Геннадьевна, аспирант кафедры правовых дисциплин Высшей школы государственного аудита Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова  
Ленинские горы, д. 1, стр. (4-й учеб. корпус), г. Москва, Россия, 119991  
natalia.g.andrianova@gmail.com

## The Concept of General Rules against Tax Evasion in Russian Tax Legislation

**Natalia G. Andrianova**, Postgraduate Student, Department of Legal Disciplines, Higher School of State Audit, Lomonosov Moscow State University  
Leninskie Gory, d. 1, p. (4-y uchebnyy korpus), Moscow, Russia, 119991  
natalia.g.andrianova@gmail.com

**Abstract.** In conditions of unfair tax competition between states and increasing commitment of taxpayers to reducing the tax burden, countering tax evasion becomes an urgent problem. The implementation of general rules against tax evasion constitutes one of the most effective mechanisms to counter the erosion of the taxable base and the withdrawal of profits from taxation. The paper explores the theoretical foundations of general rules against tax evasion, highlights the experience of the European Union in terms of formation of the concept and legal design of general rules against tax evasion, and discloses the nature, purpose and cases of their use. Based on the analysis of the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union, as well as the directives of the European Union containing provisions concerning general rules against tax evasion, the author draws a conclusion on structural elements inherent in general rules against tax evasion. The paper provides for an analysis of the experience of the Russian Federation in this area, proposes promising ways to improve the legislation enshrining general rules against tax evasion in Russia. The author researches judicial doctrines applied in the Russian Federation to recognize the tax benefit received by the taxpayer unjustified, analyzes the provisions of Art. 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation. The author concludes that there is a problem of uniform application of the provisions of Art. 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation, which violates the stability and predictability of tax practices necessary for enterprises' business activities. The author also concludes that it is necessary to carry out substantial reviewing of the general rules against tax evasion in Russia in order to improve their application and consolidate additional guarantees of taxpayers' rights.

**Keywords:** international taxation; deoffshorization; tax benefit; tax planning; tax avoidance; aggressive tax planning; minimization of taxation; countering tax evasion; doctrine of business purpose; doctrine of prevalence of substance of transaction over form.

**Cite as:** Andrianova NG. Kontseptsiya obshchikh pravil protiv ukлонeniya ot uplaty nalogov v rossiyskom nalogovom zakonodatelstve [The Concept of General Rules against Tax Evasion in Russian Tax Legislation]. *Aktualnye problemy rossiyskogo prava*. 2021;16(1):071-079. DOI: 10.17803/1994-1471.2021.122.1.071-079. (In Russ., abstract in Eng.).

Общие правила против уклонения от уплаты налогов (General Anti-Avoidance Rules — GAAR) — меры, направленные на противодействие совершению налогоплательщиком действий, целью которых является уклонение от уплаты налогов. Общие правила против уклонения от уплаты налогов являются ориентиром для оценки действий налогоплательщиков и выявления в них признаков злоупотребления правом, таких как получение налогового преимущества, противоречащего цели и смыслу применимого налогового законодательства; «искусственность» мотива при совершении сделки для получения налоговых преференций; необычный характер сделки налогоплательщи-

ка; противоречие экономическому содержанию сделки. Общие правила против уклонения от уплаты налогов необходимы, так как детализированное налоговое законодательство не всегда способно справиться с «агрессивным» налоговым планированием, основанным в том числе на пробелах законодательства и иногда граничащим с уклонением от уплаты налогов. Общие правила против уклонения от уплаты налогов представляют собой нормы-принципы, которые запрещают налогоплательщику злоупотребление субъективным налоговым правом и недобросовестное поведение в сфере налогов и сборов, но при этом не детализируют, что собой представляет такое злоупотребление<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> См.: Демин А. В. Дискреция в налоговом праве // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. № 1. С. 42–55.

В зарубежной литературе выделяется четыре основных модели концепции общих правил против уклонения от уплаты налогов<sup>2</sup>:

- 1) правила, основанные на пересчете налоговыми органами размера налоговой обязанности налогоплательщика при выявлении операций, направленных исключительно на получение налоговой выгоды. Для данной модели важны совершенные налогоплательщиком операции и полученная налоговая выгода, при этом не учитывается экономический смысл операций;
- 2) законодательное закрепление правил, выведенных из судебной практики, которые предписывают толкование и применение налогового законодательства к экономической сути операций, а не к их юридической форме. Такая модель общих правил против уклонения от уплаты налогов наделяет налоговые органы правом осуществить пересчет налоговой обязанности, основываясь на операции, которая более точно отражает заложенный экономический смысл;
- 3) судебная модель общих правил против уклонения от уплаты налогов, подразумевающая применение судами широкого толкования доктрины злоупотребления правом;
- 4) законодательное закрепление доктрины злоупотребления правом, которая применяется в случаях, когда налогоплательщик использует «искусственные» конструкции или операции, которые формально соответствуют законодательству, однако не соответствуют целям налогового законодательства.

Общие правила против уклонения от уплаты налогов используются<sup>3</sup>:

- 1) в случаях, когда налогоплательщик изменяет форму совершения операции (путем ее искусственного дробления и фиктивного создания многоступенчатости при совершении простой по своей сути опера-

ции, использования кондуитных компаний и т.д.) для того, чтобы использовать более выгодные для него с налоговой точки зрения нормы налогового права;

- 2) в случаях, когда налогоплательщик изменяет форму сделки (заключая мнимые и притворные сделки) при иной экономической сущности таких сделок, после чего использует более выгодные для него с налоговой точки зрения нормы налогового права;
- 3) налогоплательщик стремится применить буквальное толкование норм налогового права, которое не соответствует цели введения этих норм.

Для более глубокого анализа сущности общих правил против уклонения от уплаты налогов обратимся к зарубежному опыту, в частности к практике Европейского Союза как одного из наиболее стабильных интеграционных объединений, в течение длительного времени успешно применяющего этот механизм.

В Европейском Союзе общие правила против уклонения от уплаты налогов изначально формировались в судебной практике Суда Европейского Союза (European Court of Justice).

В судебном решении по делу Emsland Starke<sup>4</sup> Суд ЕС впервые сформулировал концепцию злоупотребления правом Союза, которая состояла из объективного и субъективного элементов. Объективный элемент — совокупность объективных обстоятельств, свидетельствующих о том, что полученная налоговая выгода вступает в противоречие с предметом или целью применимого налогового законодательства. Субъективный элемент — намерение получить преимущество от правил Европейского Союза путем искусственного создания условий для получения таких преимуществ.

В судебном решении по делу Halifax<sup>5</sup> Суд ЕС применил концепцию злоупотребления правом

<sup>2</sup> Lang M., Owens J., Pistone P., Rust A., Schuch J. and Staringer C. GAARs — A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World. IBFD, 2016.

<sup>3</sup> См.: Lang M., Owens J., Pistone P., Rust A., Schuch J. and Staringer C. Op. cit. Pp. 5–7.

<sup>4</sup> European Court of Justice, 14 December 2000, Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas, Case C-110/99.

<sup>5</sup> European Court of Justice, 21 February 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, Case C-255/02.

Европейского Союза к косвенному налогообложению. Суд указал, что налогоплательщики могут структурировать свою деятельность, при этом злоупотреблением правом будут считаться операции, которые влекут за собой получение налоговых выгод, предоставление которых противоречило бы цели положений налогового законодательства. Помимо этого, должен существовать ряд объективных факторов, явно свидетельствующих о том, что действительной целью операций было получение налоговой выгоды. Запрет на злоупотребление правом не имеет отношения к тем случаям осуществления экономической деятельности, которые могут быть объяснены причинами, не связанными с получением налоговой выгоды. Таким образом, в случае, если основной целью операции, совершенной налогоплательщиком, не являлось получение налоговой выгоды, то совершение такой операции не может быть признано злоупотреблением правом.

Позиция, выраженная в решении Суда ЕС от 12.09.2006 по делу *Cadbury Schweppes*<sup>6</sup>, в настоящее время служит основой для разграничения операций, в результате совершения которых происходит злоупотребление правом, и оптимизации налогообложения. Суд ЕС заключил, что применение законодательства Великобритании о контролируемых иностранных компаниях оправдано в том случае, если идет речь о «полностью искусственной конструкции» (*wholly artificial arrangement*), т.е. созданной исключительно для цели получения налоговой выгоды и направленной на избежание уплаты налога на территории государства, в котором зарегистрирована материнская компания. Нормы законодательства о контролируе-

мых иностранных компаниях не применяются, если доказано, что кроме непосредственного мотива в получении налоговой выгоды дочерняя организация действительно учреждена для осуществления реальной экономической деятельности на территории другого государства Союза<sup>7</sup>. Таким образом, Судом было установлено, что любая ограничительная мера по противодействию уклонению от уплаты налогов должна быть пропорциональной и не применяется, если совершаемая налогоплательщиком операция необходима для осуществления его экономической деятельности.

Доказательством отсутствия «полностью искусственной конструкции» могут служить три фактора, взятых в совокупности: степень фактического присутствия дочерней организации на территории государства инкорпорации, действительный смысл осуществляемой дочерней организацией деятельности, экономическая ценность этой деятельности для материнской компании и для всей группы компаний<sup>8</sup>.

Из данного судебного решения следует, что оптимизация налогообложения является законным действием на территории Европейского Союза. Устанавливаемые национальным законодательством государств — членов Европейского Союза меры по противодействию уклонению от уплаты налогов должны быть нацелены на операции, направленные на злоупотребление правом.

Общие правила против уклонения от уплаты налогов находят свое закрепление в некоторых директивах Совета Европейского Союза.

В статье 5 Директивы об общей системе налогообложения, применимой к процентным платежам и платежам роялти между ассоцииро-

<sup>6</sup> European Court of Justice, 12 September 2006, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, Case C-196/04.

<sup>7</sup> Judgment of the Court (Grand Chamber) 12 September 2006 In Case C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*. Par. 75.

<sup>8</sup> Advocate General's Opinion in Case C-196/04 *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Limited v. Commissioners of Inland Revenue* In the Opinion of Advocate General Léger the United Kingdom Legislation on 'Controlled Foreign Companies' is Compatible with Community Law if it Applies Only to Wholly Artificial Arrangements Intended to Circumvent National Law. P. 3 // URL: <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2009-02/cp060037en.pdf> (дата обращения: 02.12.2019).

ванными компаниями различных государств — членов Европейского Союза<sup>9</sup>, отмечается, что государства — члены ЕС могут отменить налоговые преимущества, вытекающие из Директивы, в случае совершения налогоплательщиками сделок, основным мотивом которых является уклонение от уплаты налогов, избежание налогообложения или совершение налогового злоупотребления.

В статье 15 Директивы об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделением, частичным разделением компаний, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний различных государств — членов Европейского Союза, а также в отношении переноса зарегистрированного офиса Европейской компании (SE) и Европейского корпоративного общества (SCE) между государствами — членами Европейского Союза<sup>10</sup>, отмечается, что государство — член ЕС может отказаться применять или аннулировать преимущества, предоставляемые Директивой, если становится очевидным, что совершаемая налогоплательщиком операция имеет основной целью или одной из основных целей уклонение от налогообложения и уклонение от уплаты налогов.

В статье 1 Директивы об общей системе налогообложения материнских и дочерних компаний в разных государствах — членах ЕС<sup>11</sup> содержится положение о том, что государства — члены Европейского Союза могут не предоставлять преимущества, установленные Директивой, если совершаемые налогоплательщиком операции осуществляются с целью получения налоговой выгоды. Совершаемые налогоплательщиком операции не признаются реальными,

если они осуществляются не в соответствии с действительными экономическими причинами.

В 2016 г. была принята Директива об установлении правил в отношении практик уклонения от уплаты налогов, которые непосредственно влияют на функционирование внутреннего рынка<sup>12</sup>, где указывается, что общие нормы против уклонения от уплаты налогов необходимы для борьбы с налоговыми практиками, которые связаны со злоупотреблением правом, однако не затрагиваются специальными мерами по противодействию уклонению от уплаты налогов.

Таким образом, предназначение общих норм против уклонения от уплаты налогов состоит в заполнении пробелов, а их использование не должно влиять на применение специальных норм по борьбе с уклонением от уплаты налогов. На территории Европейского Союза следует применять общие нормы против уклонения от уплаты налогов к «искусственным» операциям. Во всех иных случаях налогоплательщик вправе выбирать наиболее эффективные с точки зрения налогообложения структуры для своей коммерческой деятельности. Кроме того, важно обеспечить единообразное применение общих норм против уклонения от уплаты налогов внутри государства, в пределах Европейского Союза, а также в отношениях с третьими странами для того, чтобы сфера их действия и результаты их применения во внутренних и трансграничных отношениях не отличались.

Таким образом, концепция общих правил против уклонения от уплаты налогов состоит из трех ключевых элементов:

- 1) из субъективного элемента, заключающегося в том, что основной целью или одной

<sup>9</sup> Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States // Official Journal of the European Union, L 157/49.

<sup>10</sup> Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States.

<sup>11</sup> Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast).

<sup>12</sup> Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.

- из основных целей совершения операции было получение налоговой выгоды;
- 2) объективного элемента, заключающегося в том, что полученная налоговая выгода вступает в противоречие с предметом или целью применимого налогового законодательства;
  - 3) природы совершаемой налогоплательщиком операции или совокупности операций (необходимо установить их «искусственную» природу).

В Российской Федерации довольно длительное время в качестве общих правил против уклонения от уплаты налогов применялось постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53<sup>13</sup>. Оно содержит определение налоговой выгоды, а также критерии признания полученной налогоплательщиком налоговой выгоды необоснованной, главным из которых является учет операций для целей налогообложения не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учет операций, не обусловленных разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), при этом получение налогоплательщиком налоговой выгоды не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Впоследствии в судебной практике стали использоваться доктрина деловой цели, доктрина преобладания существа сделки над формой.

Доктрина деловой цели состоит в том, что сделка, направленная на получение налоговой выгоды, должна преследовать деловую цель. При отсутствии таковой возможна перекалфикация сделки в соответствии с ее экономической сущностью. Пример реализации указанной доктрины — постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.10.2015<sup>14</sup>. В указанном судебном решении ПАО «Банк «Траст»» в течение нескольких дней заключил две сделки по при-

обретению еврооблигаций, которые были погашены в том же периоде. Судом было правомерно установлено, что приобретение банком собственных еврооблигаций у дочерней компании по завышенным ценам не обусловлено разумными деловыми причинами, то есть целями делового характера, и банком получена необоснованная налоговая выгода. Превышение фактической цены над рыночной являлось, по сути, передачей дочерней компании денежных средств акционером с последующим их отражением в составе расходов по налогу на прибыль организаций.

Доктрина преобладания существа сделки над ее формой заключается в том, что при решении вопроса о налогообложении сделки принимаются во внимание отношения, которые фактически сложились между сторонами в результате заключения сделки, а не наименование заключенного между сторонами договора. Механизмом реализации указанной доктрины являются нормы о ничтожности мнимых и притворных сделок. Признание мнимой сделки недействительной приводит к серьезным правовым последствиям в виде доначисления налогов, начисления пеней и привлечения налогоплательщика к ответственности. Например, рассмотрим определение Верховного Суда РФ от 19.04.2016<sup>15</sup>. Между российской организацией и компанией, зарегистрированной на территории Республики Кипр, было заключено 20 договоров об оказании агентских услуг. Суд пришел к выводу об отсутствии у российской организации оснований для включения в состав расходов затрат по агентским договорам с иностранной компанией и признал правомерным доначисление налога на прибыль, соответствующих сумм пеней и штрафа.

В 2017 г. с принятием Федерального закона № 163-ФЗ<sup>16</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации был дополнен статьей 54.1, законода-

<sup>13</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12, декабрь.

<sup>14</sup> Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.10.2015 № Ф05-13151/2015 по делу № А40-164864/14 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

<sup>15</sup> Определение Верховного Суда РФ от 19.04.2016 № 308-КГ16-2797 по делу № А53-7874/14 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

<sup>16</sup> Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2017. № 30. Ст. 4443.

тельно закрепившей право налогоплательщика уменьшить налоговую базу или сумму подлежащего уплате налога при одновременном соблюдении условий: основной целью совершения сделки не являются неуплата (неполная уплата) или зачет (возврат) суммы налога; обязательство по сделке исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, при этом не допускается уменьшение налоговой базы или суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

В письме Федеральной налоговой службы России «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>17</sup> отмечается, что «статья 54.1 НК РФ представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики, и не является кодификацией правил, ранее сформулированных в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации “Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды”».

Ценность законодательного закрепления такой нормы спорная.

К. А. Сасов отмечает, что пунктом 2 ст. 54.1 НК РФ обязанность налогоплательщика по исчислению налоговой базы в соответствии с частью второй НК РФ ограничивается определенными видами возникновения обязательств,

правá налогоплательщика увязываются с волевыми действиями контрагента, понуждают последнего раскрыть сведения, составляющие для него коммерческую тайну. При этом соблюдение формальных требований спорной налоговой нормы влечет нарушение конституционных прав налогоплательщика и объективное вменение налоговой ответственности<sup>18</sup>.

Д. В. Винницкий отмечает, что статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации «видит свое предназначение в том, чтобы просачиваться во все сферы налоговой системы»<sup>19</sup>. Автор отмечает, что пункт 1 данной статьи отсылает к необходимости исследования злоупотреблений в сфере частного права, а значит, законодатель создает соблазн для правоприменителя воздержаться от детального анализа доказательств искажения фактов хозяйственной жизни в смысле ст. 9 Закона о бухгалтерском учете и признаков мнимости/притворности сделок, подменив все это формальной отсылкой к неопределенному правилу п. 1 ст. 54.1 НК РФ. Пункт 2 ст. 54.1 НК РФ также не нацелен на ограничительное применение.

Особый акцент нужно сделать на том, что зарубежная практика применения общих правил против уклонения от уплаты налогов не предполагает их применения в случае наличия специальных норм по противодействию уклонению от уплаты налогов. Их основная задача заключается в пресечении уклонения от уплаты налогов в случаях, не урегулированных специальными «антиуклонительными» нормами. Таким образом, применение общих норм против уклонения от уплаты налогов по смыслу зарубежной практики должно происходить в исключительных случаях<sup>20</sup>. Абстракт-

<sup>17</sup> Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

<sup>18</sup> Сасов К. А. О неконституционности подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ // *Налоговед.* 2018. № 11. С. 21–29.

<sup>19</sup> Винницкий Д. В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // *Закон.* 2018. № 11. С. 44–57.

<sup>20</sup> См.: Lang M., Owens J., Pistone P., Rust A., Schuch J. and Staringer C. Op. cit. ; Иванов А. А. Налоговые нарушения: между умыслом и случайностью // *Вестник экономического правосудия Российской Федерации.* 2018. № 4. С. 137–144.

ность и гибкость «антиуклонительных» норм балансируются надежными процедурами их применения, а также редкостью их использования, что в совокупности гарантирует стабильность и предсказуемость налоговых практик, необходимых бизнесу для нормальной работы и планирования<sup>21</sup>. В российской действительности статья 54.1 НК РФ используется как базовое правило против уклонения от уплаты налогов и направлена на применение в большинстве налоговых споров вне зависимости от наличия специальных конкретных норм, подлежащих применению.

Для разрешения обозначенной проблемы предлагаем изменить ст. 54.1 НК РФ, изложив ее в следующей редакции:

1. Уполномоченные органы по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах вправе осуществить переквалификацию операций или совокупности операций, которые

были совершены налогоплательщиком с основной целью получения налогового преимущества, противоречащего цели и смыслу применимого налогового законодательства, и которые не преследуют иную деловую цель, кроме получения такого налогового преимущества, с учетом всех значимых фактов и обстоятельств.

2. Операция или совокупность операций, указанных в п. 1 настоящей статьи, считаются искусственными в случае, если они не обусловлены коммерческими целями и их экономическое содержание не соответствует их форме.

3. Под налоговым преимуществом следует понимать уменьшение размера налоговой обязанности, в частности, 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.

#### БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Акимова В. Г., Литвинова К. Ю., Штукмастер И. Б., Кузнецов А. Б.* Пределы вмешательства в налоговое планирование при налоговом администрировании // Закон. — 2019. — № 5. — С. 168–180.
2. *Винницкий Д. В.* Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. — 2018. — № 11. — С. 44–57.
3. *Демин А. В.* Дискреция в налоговом праве // Вестник Пермского университета. Юридические науки. — 2017. — № 1. — С. 42–55.
4. *Иванов А. А.* Налоговые нарушения: между умыслом и случайностью // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. — 2018. — № 4. — С. 137–144.
5. *Сасов К. А.* О неконституционности подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ // Налоговед. — 2018. — № 11. — С. 21–29.
6. *Lang M., Owens J., Pistone P., Rust A., Schuch J. and Staringer C.* GAARs — A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World. — IBFD, 2016.
7. *Rigaut A.* «Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons», European Taxation November 2016, IBFD.

*Материал поступил в редакцию 17 февраля 2020 г.*

<sup>21</sup> См.: *Акимова В. Г., Литвинова К. Ю., Штукмастер И. Б., Кузнецов А. Б.* Пределы вмешательства в налоговое планирование при налоговом администрировании // Закон. 2019. № 5. С. 168–180.

#### REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Akimova V. G., Litvinova K. Yu., Shtukmaster I. B., Kuznecov A. B. Predely vmeshatel'stva v nalogovoe planirovanie pri nalogovom administrirovanii // Zakon. — 2019. — № 5. — S. 168–180.
2. Vinnickij D. V. Dobrosovestnost', obosnovannost' vygody, predely osushchestvleniya prav, ili Kak rossijskoe nalogovoe pravo okazalos' na peredovyh rubezhah bor'by so zlom, gnezdyashchimsya v nalogoplatel'shchikah // Zakon. — 2018. — № 11. — S. 44–57.
3. Demin A. V. Diskreciya v nalogovom prave // Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki. — 2017. — № 1. — S. 42–55.
4. Ivanov A. A. Nalogovye narusheniya: mezhdum umyslom i sluchajnost'yu // Vestnik ekonomicheskogo pravosudiya Rossijskoj Federacii. — 2018. — № 4. — S. 137–144.
5. Sasov K. A. O nekonstitucionnosti podpunkta 2 punkta 2 stat'i 54.1 NK RF // Nalogoved. — 2018. — № 11. — S. 21–29.
6. Lang M., Owens J., Pistone P., Rust A., Schuch J. and Staringer C. GAARs — A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World. — IBFD, 2016.
7. Rigaut A. «Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons», European Taxation November 2016, IBFD.