

Российская академия народного хозяйства  
и государственной службы  
при Президенте Российской Федерации

А. Б. Золотарева, С. С. Шаталов

# Роль прецедента в налоговом праве



Издательский дом «Дело»  
Москва · 2014

УДК 342.743  
ББК 67.402.23  
3-80

Главы 1–2 — Золотарева А. Б., Шаталов С. С.  
Главы 3–4 — Золотарева А. Б.

**Золотарева, А. Б., Шаталов, С. С.**

3-80 Роль прецедента в налоговом праве / А. Б. Золотарева, С. С. Шаталов. — М. : Издательский дом «Дело» РАНХиГС, 2014. — 146 с. — (Научные доклады: налоги).

ISBN 978-5-7749-0936-0

В работе рассмотрены существующие в теории подходы к определению понятия судебного прецедента, проведено сравнение значения прецедента и судебного правотворчества вообще в странах общего права и в России. Дается оценка тенденции к расширению правотворческих полномочий судов в современной России за счет создания Конституционного суда и фактического внедрения прецедентной системы в арбитражном судопроизводстве.

На конкретных примерах иллюстрируется влияние судебной практики на формирование налогового права за рубежом и в России. По итогам анализа даются некоторые предложения по совершенствованию законодательства и правоприменительной практики в целях повышения степени определенности отечественного налогового права.

УДК 342.743  
ББК 67.402.23

ISBN 978-5-7749-0936-0

© ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», 2014

# Оглавление

1. Судебный прецедент и роль судебной практики в формировании права в разных правовых системах . . . . .	4
1.1. Общие сведения. . . . .	4
1.2. Доктрина <i>stare decisis</i> в общем праве . . . . .	16
1.3. Подход зарубежных судов к толкованию налогового законодательства . . . . .	30
2. Роль судебной практики Европейского суда и Верховного суда США как источника налогового права . . . . .	39
2.1. Роль европейского суда в формировании налогового права Евросоюза . . . . .	39
2.2. Роль судебной практики в формировании налогового права США . . . . .	65
3. Значение судебной практики как источника отечественного права в прошлом и настоящем . . . . .	75
4. Роль судебной практики в формировании современного российского налогового права (на примере дел о «необоснованной налоговой выгоде» . . . . .	106
4.1. Споры, связанные с переквалификацией сделок для целей налогообложения . . . . .	118
4.2. Споры, связанные с получением необоснованной налоговой выгоды при отсутствии признаков мнимых или притворных сделок . . . . .	131
Литература . . . . .	138

# 1. Судебный прецедент и роль судебной практики в формировании права в разных правовых системах

## 1.1. ОБЩИЕ СВЕДЕНИЯ

Какого-либо общепринятого определения судебного прецедента и понимания роли судебной практики в формировании права не существует, как, впрочем, не существует и общепринятого понимания того, что представляет собой само право. Даже у юристов, являющихся представителями одной правовой семьи (романо-германской или общего права), а то и одной правовой системы (французской, российской, английской, американской и др.), когда речь идет о прецеденте применительно к этой правовой семье или системе, мнения могут различаться.

В одной из новейших научных работ, посвященных судебной практике разных стран, предлагается следующее широкое определение прецедента: ранее вынесенное судебное решение, имеющее нормативные последствия, выходящие за рамки того конкретного дела, по которому оно было вынесено. Определяемый таким образом термин «прецедент» может использоваться применительно и к *stare decisis* («стоять

на решенном» — *лат.*) общего права, и к французской *jurisprudence*. При этом автор подчеркивает, что «нормативные последствия» (*normative implications*) в отличие от «юридической обязательности» (*legally binding*) не подразумевают строгой формальной обязанности суда делать выбор — либо признать соответствующее ранее вынесенное судебное решение обязательным и следовать ему, либо отвергнуть его (или, возможно, нарушить право, если суд не уполномочен отвергать ранее принятые судебные решения, которым он не желает следовать). Имеется в виду более широкое видение того влияния, которое оказывает прецедент. Еще одна причина использования выражения «нормативные последствия» вместо более обычных выражений, используемых применительно к прецеденту (например, «строго обязательный» в отличие от «убедительный»), — весьма своеобразный характер налагаемых прецедентом ограничений, который противится таким бинарным классификациям<sup>1</sup>.

Конечно, если исходить из такого широкого понимания прецедента, можно утверждать, что прецедент присущ как общему, так и романо-германскому праву.

В юрисдикциях как романо-германского, так и общего права суды применяют законодательно установленные правила, хотя и с существенными различиями в части процедуры. Применение судами законодательства предполагает его толкование, как правило, с конкретизацией общих предписаний, а иногда и заполнение пробелов в ситуациях, которых законодатель изначально не касался.

Допустимость судебного правотворчества по-прежнему является предметом оживленных дискуссий в странах как общего, так и романо-германского права. Общеизвестно, что суды в демократических странах не должны присваивать себе неограниченные законодательные полномочия, поскольку на судей редко распространяются такие же требования демократической подотчетности, как на законодательные органы. Однако,

<sup>1</sup> *Komárek Jan. Judicial Lawmaking and Precedent in Supreme Courts // LSE Law, Society and Economy Working Papers 4/2011. London School of Economics and Political Science, Law Department. Pp. 3–4. [http://www.lse.ac.uk/collections/law/wps/WPS2011-04\\_Komarek.pdf](http://www.lse.ac.uk/collections/law/wps/WPS2011-04_Komarek.pdf)*

если существующие законы и прецеденты устарели или явно несправедливы, применительно к конкретным делам, рассматриваемым судами, не должны ли судьи иметь возможность изменить право ради достижения результатов, которые им представляются справедливыми, или во избежание результатов, которые представляются несправедливыми? Лишь немногие наблюдатели, особенно из числа судей, полагают, что строгое следование букве закона важнее, чем справедливое решение споров<sup>1</sup>. Важный вопрос заключается в том, в какой степени судьи должны быть связаны статутами и судебными прецедентами, а в какой — собственными представлениями об этике и о социальном, политическом и экономическом курсе, и должны ли они отдавать предпочтение справедливости или праву, когда усматривают противоречие между ними. Как раз по этим вопросам не совпадают мнения даже тех авторов, которые в принципе сходятся на том, что некоторая степень судебного правотворчества неизбежна. Споры идут в основном относительно того, с какой скоростью и в каких пределах судьи должны иметь возможность менять право. Насколько быстро судьи должны принимать меры, направленные на устранение несправедливости, и когда должны считать ту или иную существующую норму настолько авторитетной, что для ее изменения требуется, скорее, внесение поправки в конституцию или принятие законодательного акта, чем вынесение судебного решения? Разногласия по этим вопросам возникают даже у членов одного состава суда, рассматривающего одно дело, о чем свидетельствуют многочисленные «особые мнения»<sup>2</sup>.

Давая ответы на спорные вопросы при решении конкретных дел, суды помимо решения спора создают важный побочный продукт — правила для решения будущих дел. Судебные решения, содержащие указанное толкование, приобретают порой такой авторитет, что фактически замещают сами положения законодательства. И именно в правовых системах, относящихся к общему праву, судебные решения, ко-

<sup>1</sup> Encyclopædia Britannica Online, s. v. «court».

<sup>2</sup> «Особым мнением» называется прилагаемая к судебному решению письменная позиция судьи, голосовавшего против него.

торами надлежит руководствоваться при решении будущих дел, официально именуются прецедентами (precedents). Такие решения содержат правила и принципы, обладающие не меньшим авторитетом, чем устанавливаемые законодательным актом. Таким образом, право создается не только законодателем, но и судами<sup>1</sup>.

Английские авторы<sup>2</sup> подчеркивают, что ключевой особенностью английского права является то, что его содержание выясняется через наблюдение за последовательным решением ряда конкретных дел по конкретной теме. Поскольку юристы держат в центре внимания судебную практику, для выработки принципов необходимо, чтобы заинтересованные лица обращались в суд. Ученые и практики могут рассуждать о выработке правовых принципов, но для их установления требуются судебные решения по возникающим в реальной жизни вопросам. И судьи при решении каждого дела в той или иной степени руководствуются принципами, установленными при решении более ранних дел.

Эти замечания справедливы не только для Англии, но и для других юрисдикций общего права.

Установившийся в общем праве принцип следования прецедентам известен как *stare decisis*. По общему правилу предполагается, что судьи будут следовать принятым ранее решениям, не столько во избежание приложения лишних усилий на выработку новых решений старых проблем всякий раз, когда таковые возникают, сколько ради обеспечения единообразия и предсказуемости при отправлении правосудия<sup>3</sup>.

Что же касается романо-германского права, всякое судебное решение теоретически основывается на законе, а доктрина судебного прецедента не применяется<sup>4</sup>. В ряде стран

<sup>1</sup> Encyclopædia Britannica Online, s. v. «court» accessed December 13, 2011. <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/140637/court>

<sup>2</sup> Holland, James and Webb Julian. Learning Legal Rules (Chapter 6. The Doctrine of Judicial Precedent). Seventh Edition. 2010. P.153 [http://www.oup.com/uk/orc/bin/9780199557745/hw7e\\_ch06.pdf](http://www.oup.com/uk/orc/bin/9780199557745/hw7e_ch06.pdf)

<sup>3</sup> Encyclopædia Britannica Online, s. v. «court».

<sup>4</sup> Encyclopædia Britannica Online, s. v. «court».

романо-германского права, в частности во Франции, официальная точка зрения такова, что суды не создают, а лишь применяют право. Указанная точка зрения объясняется прямолинейным пониманием идеи разделения властей: задача законодателя — создавать право, а задача судов — честно применять созданное законодателем право, тогда как создание права судами означало бы узурпацию законодательной функции, на которую суды не имеют легитимных притязаний<sup>1</sup>.

В этой связи заметим, что, например, в знаменитом французском Гражданском кодексе, с одной стороны, говорится: «Судья, который откажется судить под предлогом молчания, неясности или недостаточности закона, может подлежать преследованию как виновный в отказе в правосудии» (статья 4)<sup>2</sup>, а с другой стороны, судьям прямо запрещается выносить решения по представляемым на их рассмотрение делам в виде общего предписания (*disposition générale et réglementaire*) (статья 5)<sup>3</sup>.

Однако практика зачастую отступает от теории. Каким бы всеобъемлющим ни казалось принятое законодательство, многие его положения из-за своей абстрактности остаются слишком неопределенными до тех пор, пока не будут истолкованы и применены судами к конкретным ситуациям<sup>4</sup>.

Широко известный пример — деликтное право в той же Франции, законодательную часть которого составляют пять коротких статей Гражданского кодекса (1382–1386)<sup>5</sup>. Фор-

<sup>1</sup> *Lamond Grant. Precedent and Analogy in Legal Reasoning*//The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Fall 2008 Edition)/Edward N. Zalta (ed.). <http://plato.stanford.edu/archives/fall2008/entries/legal-reas-prec/>

<sup>2</sup> См.: [http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=D638094F2C37938A430F13BC2C1D4E25.tpdjo02v\\_1?idArticle=LEGIARTI000006419283&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111127](http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=D638094F2C37938A430F13BC2C1D4E25.tpdjo02v_1?idArticle=LEGIARTI000006419283&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111127)

<sup>3</sup> См.: <http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000006419284&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=2011127&oldAction=rechCodeArticle>

<sup>4</sup> Encyclopædia Britannica Online, s. v. «court».

<sup>5</sup> См.: [http://legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=B215EE07E9CCE560C4886E7B0374B063.tpdjo13v\\_1?idSectionTA=LEGISCTA000006136352&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111126](http://legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=B215EE07E9CCE560C4886E7B0374B063.tpdjo13v_1?idSectionTA=LEGISCTA000006136352&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111126)



мально деликтное право сосредоточено в этих статьях, и судебное решение будет юридически неполноценным без ссылки хотя бы на одну из них как на основание решения. Однако существует обширная судебная практика толкования и применения этих статей, и стало обычным делом ссылаться на относящиеся к ним дела для содействия судам в решении последующих дел, даже если в самих судебных решениях более ранние дела не упоминаются. Таким образом, французское деликтное право, пусть не по форме, но по сути, частично создано судьями<sup>1</sup>.

Более того, законодатель не может предвидеть все ситуации, по поводу которых будут возникать споры, решаемые в судебном порядке. Пробелы законодательства должны заполняться и заполняются судебными решениями, поскольку суд вряд ли откажется рассматривать дело лишь на том основании, что ему не были заранее даны ответы на представленные на его рассмотрение вопросы. Судебные решения в отношении непредвиденных законодательством ситуаций, придающие определенный смысл недостаточно четким законодательным положениям, публикуются в специальных сборниках в большинстве стран романо-германского права, и на такие решения ссылаются стороны и полагаются судьи. Эти решения не рассматриваются как обязательные в том смысле, что судьи юридически обязаны им следовать, но в то же время не предаются забвению и не игнорируются. На практике они могут оказывать почти такое же влияние, как содержащее толкование закона решения в странах, которые формально следуют доктрине *stare decisis*<sup>2</sup>.

Фактически в любой современной правовой системе судебной практике принадлежит по крайней мере вспомогательная роль в определении содержания права<sup>3</sup>. И, например, Р. Давид считает формулу, согласно которой судебная практика не является источником права, неточной даже для

<sup>1</sup> *Lamond, op. cit.*

<sup>2</sup> *Encyclopædia Britannica Online, s. v. «court».*

<sup>3</sup> *Lamond, op. cit.*

стран романо-германской правовой семьи. Но эта формула «отразит действительность, если, исправив ее, мы скажем, что судебная практика не является источником правовых норм»<sup>1</sup>. С последним утверждением автора трудно согласиться, поскольку право, по самому своему определению, состоит из норм.

В странах общего права судебное правотворчество более развито, сфера его распространения шире, и признается оно более единодушно, чем в странах романо-германского права. Помимо вынесения решений, толкующих законодательство, суды стран общего права создали обширный правовой массив, который вообще не имеет какой-либо законодательной основы. Всякий раз, когда судьи сталкиваются с вопросом, на который право не дает ясного ответа, — а такое случается не столь редко, — они должны принимать решения в соответствии с собственными представлениями о справедливости<sup>2</sup>. В дальнейшем судьи следуют этим решениям, решая аналогичные дела таким же образом, или отказываются им следовать при выявлении существенных отличий в обстоятельствах дела, «устанавливают отличие» (*distinguish*) ранее решенного дела, о чем подробнее будет рассказано ниже. Более поздние дела также становятся прецедентами, по аналогии с которыми должны решаться еще более поздние дела с аналогичными существенными обстоятельствами (таким образом, к одному делу могут иметь отношение несколько прецедентов, причем даже коллидирующих друг с другом)<sup>3</sup>. Со-

<sup>1</sup> Давид Р. Основные правовые системы современности / пер. с фр. В. А. Туманова. М.: Прогресс, 1988. <http://lib.ru/PRAWO/rene.txt>

<sup>2</sup> О подходах к обоснованию правовой позиции в отсутствие прецедентов см., например: *Perell Paul M. Stare decisis and techniques of legal reasoning and legal argument. (Originally published in (1987) 2:2,3 Legal Research Update 11 and republished with permission.)* <http://legalresearch.org/docs/perell.html>. См. также: *Case of First Impression.* [http://www.massachusetts.name/case\\_of\\_first\\_impression/encyclopedia.htm](http://www.massachusetts.name/case_of_first_impression/encyclopedia.htm)

<sup>3</sup> *Encyclopædia Britannica Online, s. v. «court».*

вокупность таких судебных решений образует «общее право» (в отличие от права из статутов и иных источников)<sup>1</sup>.

Законодательство же в странах общего права в целом имеет более ограниченную сферу применения, чем в странах романо-германского права. Оно не претендует на урегулирование всех возможных случаев, и обширные сферы регулируются исключительно или в основном правом, созданным судьями.

К сферам, не имеющим никакой законодательной основы, относятся, например, договор, деликт (tort), доверительная собственность (trusts), движимое имущество (personal property). Хотя вмешательство законодателя имело место во всех указанных сферах, основой их правового регулирования

<sup>1</sup> Выражение «общее право» (common law) имеет три основных значения.

Значение 1. Право, созданное судами и квазисудебными внутриведомственными трибуналами (в отличие от права, созданного законодательными и исполнительными органами) в юрисдикциях общего права в значении 2.

Значение 2. Возникшая в Англии правовая традиция (модель, система), признающая судебную практику в качестве источника права наравне с законом (в отличие, например, от романо-германского права). В российской литературе общее право в указанном значении часто именуется англосаксонским или англо-американским правом. Значение 3. Общее право (или просто «право» (law)) в отличие от (права) справедливости (equity). До 1873 г. в Англии действовали две параллельные судебные системы: суды «права», которые могли признать лишь денежную компенсацию ущерба и признавали лишь юридического владельца имущества, и суды «справедливости» (канцлерские суды), которые могли издавать приказы, обязывающие ту или иную сторону что-либо сделать, что-либо дать кому-либо или прекратить что-либо делать, и признавали имущественные трасты (trusts of property). Такое разделение судов на две системы имело место и во многих колониях. В большинстве юрисдикций эти системы позднее были объединены. Более того, еще до их объединения большинству судов было разрешено применять как право, так и справедливость, хотя и с возможными процессуальными различиями. Применительно к некоторым вопросам различие между «правом» и «справедливостью» сохраняет актуальность до сих пор.

(Подробнее см., например: Common Law. [http://www.massachusetts.name/common\\_law/encyclopedia.htm](http://www.massachusetts.name/common_law/encyclopedia.htm)).

в большинстве юрисдикций общего права законодательство до сих пор не стало. Основным источником права в этих сферах остается судебная практика<sup>1</sup>.

В юрисдикциях общего права законодательные органы во многих случаях действуют исходя из посылки, что статуты будут толковаться в соответствии с ранее сложившейся судебной практикой и обычаями, и потому могут оставлять в тексте некоторые недосказанности. Например, в большинстве штатов США уголовные статуты представляют собой прежде всего учтенную и сведенную в форме законодательных актов судебную практику, сложившуюся ранее, которая остается актуальной для толкования этих статутов. В современных статутах законодатель зачастую не определяет те или иные термины и не объясняет тонкие различия, предполагая, что соответствующие объяснения содержатся в судебной практике. Поэтому даже в настоящее время на юридических факультетах американских вузов преподается судебная практика по уголовным делам, которая была актуальна в Англии в 1789 г., так как соответствующие познания необходимы для толкования и точного понимания смысла выражений современного уголовного статута<sup>2</sup>.

Что же касается налогового права, в его формировании демократическое общество основную роль отводит законодательной власти. Принципиально важно, чтобы согласие на установление налога давалось представителями налогоплательщиков в парламенте, и это рассматривается как гарантия против произвольного установления налогов.

Всякий налог должен устанавливаться в соответствии с законом. Вообще, на Западе на протяжении веков значительная часть политических движений основывалась на стремлении ограничить произвол власти в установлении налогов. Возникновение парламентской формы правления в Британии во многом объясняется стремлением ограничить фискальные возможности монарха. В XVII в. было признано, что

<sup>1</sup> *Lamond, op. cit.*

<sup>2</sup> Guide To Understanding Common Law. <http://center4debtmanagement.com/LegalArticles/Common-Law.shtml>

исключительное право законодательной инициативы в отношении фискальных законов принадлежит палате общин – избираемой нижней палате<sup>1</sup>. Война за независимость США началась как протест против установления Британией налогов для американских колоний без согласия их избираемых законодательных собраний. С распространением демократической формы правления фискальные полномочия сосредоточились в руках законодательной власти<sup>2</sup>.

В Соединенном Королевстве, несмотря на отсутствие писаной конституции, в налоговом праве также соблюдается принцип законности. Согласно Великой хартии вольностей 1215 г. «нет налогообложения без представительства» (no taxation without representation). Далее, в Петиции о правах 1628 г. «духовные и светские лорды и общины» просили короля, «чтобы впредь никто не был принуждаем платить или давать что-либо в виде дара, ссуды, приношения, налога или какого-либо иного подобного сбора без общего согласия, данного актом Парламента», и «королем был дан в полном собрании парламента» положительный ответ<sup>3</sup>.

В большинстве стран применение налогового законодательства относится к компетенции исполнительной власти, и потому в первую очередь она же занимается его толкованием и издает инструкции, постановления, циркуляры и общие правила. Разумеется, издаваемые исполнительной властью акты должны соответствовать законодательству. Проверкой

<sup>1</sup> Для ликвидации прерогатив короля устанавливать налоги наибольшее значение имели Петиция о правах 1628 г. и признание Билля о правах в 1689 г.

<sup>2</sup> Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.). Chapter 2, Legal Framework for Taxation (Frans Vanistendael), p. 2.

<sup>3</sup> Tax Law Design and Drafting (volume 1; Victor Thuronyi, ed.; Ch. 2, Legal Framework for Taxation), International Monetary Fund, 1996, p. 4. <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch2.pdf>; Петиция о праве 1628 г. (Выверено по изданию: Законодательство Английской революции 1640–1660 гг./пер. Ф.Ф. Косошкина; отв. ред. Е.А. Косминский. М.–Л.: Изд-во АН СССР, 1946. <http://www.hist.msu.ru/ER/Etext/petition.htm>

соответствия ведомственных актов законодательству занимаются независимые суды<sup>1</sup>.

Налогообложение — область, в которой огромный объем законодательных и ведомственных актов принят в странах как романо-германского, так и общего права. Причем наиболее подробные и тщательно проработанные законодательные положения приняты именно в странах общего права — США, Канаде, Австралии<sup>2</sup>.

Интересно отметить, что в свое время в странах общего права именно налоговое законодательство могло толковаться судами буквально и узко, и, например, один британский судья высказался так: «В законе, который устанавливает налог, следует просто смотреть на то, что прямо говорится. Здесь нет места для поиска какого-либо намерения. К налогу неприменимо право справедливости. В отношении налога не существует каких-либо допущений. Нечего интерпретировать, ничего не может подразумеваться. Можно лишь беспристрастно смотреть на используемые формулировки». (*Cape Brandy Syndicate v. Inland Revenue Commisioners* (1921))<sup>3</sup>.

Конечно, к настоящему времени подход судов к толкованию налогового законодательства в Великобритании и ряде ее бывших колоний существенно изменился, что можно объяснить ростом масштабов ухода от налогообложения.

Кроме того, какими бы узкими ни были в свое время возможности судов в части толкования налогового законодательства, это не означало отсутствия судебного правотворчества по принципиальным вопросам, не урегулированным законодательно. Примером может служить определение резидентства компаний для целей налогообложения (вопрос,

<sup>1</sup> Tax Law Design and Drafting, p.19.

<sup>2</sup> Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.). Chapter 2, Legal Framework for Taxation (Frans Vanistendael), p. 20. <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch2.pdf>

<sup>3</sup> Цит. по: Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.). Chapter 2, Legal Framework for Taxation (Frans Vanistendael). P. 25.

актуальность которого с течением времени растет, тем более что манипулирование резидентством опять-таки стало распространенным способом ухода от налогообложения). В частности, в Великобритании в отсутствие законодательного решения этого вопроса судебная практика более ста лет назад начала использовать критерий места осуществления «центрального управления и контроля» (*central management and control*)<sup>1</sup>. Этот подход к определению резидентства используется и в настоящее время, поскольку иное не предусмотрено законом<sup>2</sup>. Подобная ситуация сложилась в ряде бывших британских колоний.

Вообще, в борьбе с уходом от налогообложения суды в тех странах общего и романо-германского права, где эта проблема более актуальна, стали играть существенную роль, и как раз здесь можно наблюдать огромное количество весьма разнообразных прецедентов в налоговом праве. Суды различных юрисдикций заняты не только применением общих и специальных норм закона, направленных против ухода от налогообложения<sup>3</sup>, при наличии таковых, но и выработкой и применением собственных подходов к определению того, что является уходом от налогообложения, как в отсутствие,

<sup>1</sup> De Beers Consolidated Mines, Ltd v Howe (Surveyor of Taxes) (1906).

<sup>2</sup> С 1988 г. закон предусматривает, что компания, учрежденная в Великобритании, признается по общему правилу резидентом Великобритании для целей налогообложения.

<sup>3</sup> Во многих странах налоговое законодательство для внутригосударственных операций содержит следующие специальные положения, направленные на борьбу с уходом от налогообложения:

- ограничения на вычет из налоговой базы сумм командировочных и представительских расходов;
- правила налогообложения накопленных (в отличие от фактически выплаченных) процентов;
- правила о нормальных коммерческих условиях (*arm's-length*) для сделок между взаимозависимыми налогоплательщиками или между обязанными уплачивать налог и освобожденными от его уплаты;
- правила, препятствующие отделению дивидендов (*dividend stripping*);
- ограничения на перенос уменьшающих налоговую базу убытков от одного налогоплательщика к другому;

так и при наличии норм закона, направленных на борьбу с этим явлением. Как провести границу между допустимой налоговой оптимизацией и подлежащим пресечению уходом от налогообложения? И где при этом должна проходить граница между сферами компетенции законодательной и судебной власти? Подходы судов разных стран к решению этих вопросов могут существенно различаться.

## 1.2. ДОКТРИНА *STARE DECISIS* В ОБЩЕМ ПРАВЕ

Итак, в современных правовых системах, даже относящихся к романо-германской правовой семье, судебной практике принадлежит по крайней мере вспомогательная роль в определении содержания права. Фактически эта роль может быть и более существенной, в частности когда речь идет о практике высших судов или чередовании последовательных (согласующихся друг с другом) судебных решений по одному вопросу (*jurisprudence constante*)<sup>1</sup>. Относительно *jurisprudence constante* в мне-

— ограничения на вычет из налоговой базы убытков товарищами и акционерами компаний, на которые не распространяется режим налогообложения дохода.

В международном контексте обычными являются следующие положения:

- правила о нормальных коммерческих условиях для международных операций;
- правила о недостаточной капитализации;
- правила, препятствующие перемещению за границу приносящих прибыль активов без уплаты налога;
- правила о контролируемых иностранных компаниях;
- правила, ограничивающие результаты физической эмиграции налогоплательщиков;
- правила, ограничивающие налоговые льготы для дохода, получаемого в налоговых убежищах;
- правила, ограничивающие вычет из налоговой базы расходов и убытков в штаб-квартире корпорации или филиалах иностранных компаний. (Tax Law Design and Drafting, p. 40).

<sup>1</sup> Willis-Knighton Medial Center v. Caddo-Shreveport Sales and Use Tax Commission, 903 So.2d 1071, at n.17 (La. 2005). (Opinion no. 2004-C-0473) <http://www.lasc.org/opinions/2005/04c0473.opn.pdf>.



нии одного из судей (Weimer) Верховного суда штата Луизиана (США) говорится: «Хотя Луизиана никогда не принимала доктрину общего права *stare decisis*, она следовала доктрине гражданского права *jurisprudence constante*. Главное различие между *stare decisis* и *jurisprudence constante* заключается в том, что для *stare decisis* достаточное основание создает единичное дело, тогда как основу для *jurisprudence constante* формирует последовательность решенных дел, согласующихся друг с другом». Однако принципиальная особенность общего права заключается в том, что решения по рассмотренным ранее делам и аргументация этих решений не просто принимаются во внимание или служат для руководства, но являются по общему правилу *обязательными* для решения последующих дел. Этому принципу, известному как *stare decisis*, уделим особое внимание.

Как утверждают представители позитивизма в праве, обязательная сила правовых норм объясняется тем, что их соблюдение обеспечивается возможностью применения санкций со стороны некоторого властного источника. Х. Кельзен в процессе развития своей так называемой чистой теории права неоднократно подчеркивал, что в отличие от морали, которая лишь допускает поведение, соответствующее ее нормам, и осуждает поведение, не соответствующее им, право представляет собой принудительный порядок, который стремится устанавливать санкции за поведение, противоречащее его нормам<sup>1</sup>.

С этой точки зрения прецедент трудно признать источником права, поскольку обязанность судей следовать ему не подкреплена какими-либо санкциями. Более того, такие санкции даже теоретически нельзя установить, поскольку вопрос о необходимости применения прецедента в деле часто не имеет объективного решения. Это связано с отмеченными выше сложностями определения условий и пределов действия нормы, изложенной в прецедентном решении, и установления степени сходства и отличия значимых обстоятельств разных дел. Поэтому для классического юридического позитивиста

<sup>1</sup> *Duxbury, Neil, The Authority of Precedent: Two Problems*, p. 13. <http://www.mcgill.ca/files/legal-theory-workshop/Neil-Duxbury-McGill-paper.pdf>

идея связывания прецедентами тех, кто будет выносить решения в будущем, вразумительна лишь при наличии оговоренной санкции, которая должна применяться к выносящим решения лицам, пренебрегающим прецедентами. В отсутствие такой санкции остается непонятным, как можно говорить, что одно решение уполномочивает принять другое<sup>1</sup>.

Как объясняет Н. Даксбери, «...идея обязательной силы не очень хорошо служит для понимания судебного прецедента. Что бы ни говорилось об обязательности прецедентов, нельзя упускать из виду, что прецеденты, в отличие от законодательных актов, не связывают судей категорично и бескомпромиссно, что прецеденты обладают не юридической силой в собственном смысле, а авторитетом (у которого могут быть степени). Если нам и случается иногда не заметить этого факта, то ответственность может в значительной степени лежать на авторах научных трудов; в конце концов большинство из нас изучали наше право [...] по книгам, в которых решения, приобретшие силу прецедента, представлены в виде конспективных нормоподобных утверждений. [...] Понимание авторитета судебного прецедента заключается в понимании не того, почему суд связан прецедентом, а того, почему он должен считать себя связанным. Прецедент плохо сочетается с понятием обязательной силы. Правильнее говорить об авторитете прецедента — авторитете, который происходит из моральных и социальных норм и признания судами решений друг друга в порядке взаимного уважения, из качества прецедента как основания для действия, из преемственности судебной практики, из самоконтроля и заботы о собственной репутации»<sup>2</sup>.

К сказанному Н. Даксбери можно добавить, что в зависимости от существующего в стране судебного устройства репутация судьи в профессиональном сообществе может иметь не только моральное, но и вполне практическое значение. Во многих странах (в том числе и в России) профессиональные сообщества судей прямо или косвенно участвуют в формировании судейского корпуса, выдвигают

<sup>1</sup> *Duxbury*, op. cit., p. 3.

<sup>2</sup> *Duxbury*, op. cit., pp. 30–31 (footnotes omitted).

кандидатуры на высшие посты в судебной иерархии, иногда даже имеют право отстранять судей от должности. Например, в соответствии со ст. 12.1 Закона «О статусе судей в Российской Федерации» от 26.06.1992 № 3132-1 за нарушение кодекса судейской этики, утверждаемого Всероссийским съездом судей, квалификационная коллегия судей может досрочно прекратить полномочия судьи. Разумеется, даже в тех странах общего права, где профессиональные сообщества судей наделены аналогичными полномочиями, угрозу отстранения от должности нельзя рассматривать в качестве санкции за нарушение судебного прецедента, каким бы авторитетным он ни был. Такая угроза может реализоваться только в исключительных случаях, при грубом и систематическом нарушении профессиональной этики (к которому можно отнести и упорное игнорирование общепринятых прецедентов). Однако было бы неправильно и сводить обязательность прецедентов исключительно к их моральному влиянию, упуская из виду те возможности давления, которые имеет в своем распоряжении судейское сообщество, чтобы заставить нижестоящие суды уважать мнение вышестоящих ради обеспечения единства судебной практики. Таким образом, говорить об обязательной силе прецедента — то есть ранее принятого решения по аналогичному делу — в принципе можно с известной долей условности.

Тем не менее в работах юристов-теоретиков из стран общего права часто встречается деление прецедентов на виды по степени их обязательности.

Общим правилом для стран, где признается доктрина *stare decisis*, является то, что нижестоящие суды строго связаны решениями вышестоящих. Например, федеральные суды в США связаны решениями федерального апелляционного суда своего округа, а Апелляционный суд Англии и Уэльса связан решениями палаты лордов<sup>1</sup>. Нижестоящий суд связан *строго* пото-

<sup>1</sup> До 2009 г. палата лордов обладала функциями суда последней инстанции. При этом судебные функции фактически выполнялись несколькими лордами-судьями (Law Lords). В 2009 г. судебные функции

му, что не обладает полномочиями отказаться при решении дела следовать решению вышестоящего суда по аналогичному делу, вынося принципиально отличное решение. Большинство апелляционных судов связаны собственными ранее вынесенными решениями, хотя, как правило, уполномочены при определенных обстоятельствах не следовать им. Перечни обстоятельств, при которых суд вправе отказаться следовать одному из собственных ранее вынесенных решений, весьма разнообразны. Как минимум суд должен рассматривать это решение как вынесенное неправильно, но обычно необходимо нечто большее, например, чтобы это решение было «явно» неверным. Также общим для разных юрисдикций является то, что суды не связаны решениями нижестоящих судов<sup>1</sup>.

Суд может вынести принципиально отличное решение, отказавшись следовать более раннему решению по аналогичному делу (*overrule*), если оно вынесено этим же (но никак не вышестоящим) судом, если сочтет, что это более раннее решение оказалось настолько ошибочным или неразумным, что не может применяться в текущий момент или в будущем. Например, Верховный суд США многократно отказывался следовать собственным ранее вынесенным решениям. Во многих случаях резкая смена позиции Верховного суда происходила в области конституционного права, где простая законодательная корректировка ошибочного судебного толкования конституции невозможна и единственной альтернативой остается чрезвычайно медленный, сложный и затратный процесс внесения поправок в конституцию. Полномочия судов принимать решения, идущие вразрез с принятыми ранее, распространяются также на области основанного на статутах и чисто судебского (созданного судьями) права — области, где внесение требуемых изменений равным образом может обеспечить и акт законодательной власти. Даже в Со-

палаты лордов перешли к Верховному суду Соединенного Королевства. Подробнее см., например: House of Lords [http://en.wikipedia.org/wiki/House\\_of\\_lords](http://en.wikipedia.org/wiki/House_of_lords); Judicial functions of the House of Lords [http://en.wikipedia.org/wiki/Judicial\\_functions\\_of\\_the\\_House\\_of\\_Lords](http://en.wikipedia.org/wiki/Judicial_functions_of_the_House_of_Lords)

<sup>1</sup> *Lamond*, *op. cit.*

единенном Королевстве, где отсутствует конституция в форме конкретного акта первостепенной значимости и где традиционно следуют значительно более строгой доктрине *stare decisis*, чем в США, палата лордов в качестве суда последней инстанции иногда отступала от прецедентов<sup>1</sup>.

Относительно практики палаты лордов как суда последней инстанции уточним следующее. В середине XIX в. палата лордов выработала практику, в соответствии с которой связывала себя собственными решениями. Эта связанность была подтверждена в деле *London Tramways Co v London County Council* (1898): решения высших апелляционных судов должны быть окончательными в общественных интересах, чтобы обеспечивать правовую определенность и окончание судебного спора<sup>2</sup>.

Однако в 1966 г. лорд-канцлер сделал торжественное заявление (*Practice Statement*), рассматриваемое как судебный прецедент, из которого следует, что палата лордов уполномочила себя отступать от этого правила в интересах правосудия.

«Их Светлости рассматривают использование прецедента как необходимое основание для определения содержания права (*what is the law*) и его применения к отдельным случаям. Оно обеспечивает по крайней мере некоторую степень определенности, на которую люди могут полагаться при ведении своих дел, а также основу для упорядоченного развития правовых норм.

Их Светлости тем не менее признают, что слишком жесткая приверженность прецеденту может приводить к несправедливости в том или ином конкретном деле, а также неоправданно ограничивать надлежащее развитие права. Поэтому они предлагают изменить свою нынешнюю практику и, рассматривая прежние решения этой палаты как по общему правилу обязательные, отступать от прежнего решения, когда это представляется правильным.

<sup>1</sup> Encyclopædia Britannica Online, s. v. «court».

<sup>2</sup> Doctrine of Precedent — Law Making Potential <http://www.lawteacher.net/english-legal-system/lecture-notes/judicial-precedent-2.php>

В этой связи они будут иметь в виду опасность ретроспективного пересмотра того, что служило основой для заключения договоров, оформления актов распоряжения имуществом (*settlements of property*) и организации бюджетных схем (*fiscal arrangements*), а также особую потребность в определенности в отношении уголовного права.

Это заявление не предназначается для того, чтобы повлиять на использование прецедента где-либо кроме как в этой палате»<sup>1</sup>.

Заявление сопровождалось сообщением для прессы, в котором особое внимание обращалось на важность вносимого в практику изменения и причины его внесения<sup>2</sup>:

- оно давало палате лордов возможность приспособлять английское право к меняющимся социальным условиям;
- оно давало палате возможность уделять больше внимания решениям высших судов стран содружества;
- оно обеспечило соответствие практики палаты международной практике. В США, например, Верховный суд США и верховные суды штатов не связаны собственными вынесенными ранее решениями.

С 1966 г. палата лордов использовала полномочие, которое она сама себе предоставила, лишь изредка. Представляется, что она не будет активно использовать его и в будущем, поскольку сближение права Великобритании с правом ЕС, особенно возрастающая роль Европейского суда в вопросах национального права, означает, что палата лордов в настоящее время не является тем судом последней инстанции, каким была в 60-х гг. прошлого века<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> House of Lords. Practice Statement (Judicial Precedent) [1966] 1 W. L. R. 1234 <http://www.uniset.ca/other/cs2/19661WLR1234.html>

<sup>2</sup> Doctrine of Precedent — Law Making Potential <http://www.lawteacher.net/english-legal-system/lecture-notes/judicial-precedent-2.php>

<sup>3</sup> *Duxbury, Neil*, op. cit., p. 13. <http://www.mcgill.ca/files/legal-theory-workshop/Neil-Duxbury-McGill-paper.pdf>

Помимо «обязательных» выделяются «убедительные» прецеденты (*persuasive precedents*), которыми суд может, но не обязан руководствоваться. Убедительные прецеденты могут черпаться, например, из практики нижестоящих судов, судов того же уровня, иностранных судов.

Так, в Англии источниками убедительных прецедентов являются<sup>1</sup>:

- решения нижестоящих судов;
- решения Высокого суда по делам, рассмотренным им в качестве суда первой инстанции (являются убедительными прецедентами для более поздних дел, рассматриваемых Высоким судом);
- решения судебного комитета Тайного совета (подробнее см. ниже);
- решения судов Шотландии и Северной Ирландии;
- решения судов иных юрисдикций общего права.

Из вышеуказанных судов особое внимание уделим весьма необычному суду — судебному комитету Тайного совета (СКТС), который некогда был судом последней апелляционной инстанции для судов Британской империи, а в настоящее время выполняет функции суда последней апелляционной инстанции для британских заморских территорий, зависимых территорий короны и тех стран Содружества, которые признают его юрисдикцию<sup>2</sup>.

Поэтому СКТС применяет и неанглийское право.

СКТС не может создавать *обязательных* прецедентов, однако по сути, поскольку он состоит из судей Верховного суда, заседающих в ином качестве, всякое решение СКТС рассматривается как чрезвычайно убедительное. В практике Апелляционного суда имели место единичные случаи, когда этот суд следовал решению СКТС вместо противоречащего ему

<sup>1</sup> *Holland and Webb*, op. cit., p. 170.

<sup>2</sup> Подробнее см.: Role of the JPCPC <http://www.jcpc.gov.uk/about/role-of-the-jcpc.html>

собственного решения или решения палаты лордов<sup>1</sup>, которое, казалось бы, должно было иметь приоритет с точки зрения доктрины *stare decisis*. Учитывая, что решения палаты лордов считаются обязательными для Апелляционного суда, это обстоятельство лишний раз подчеркивает условность границы между «обязательными» и «убедительными» прецедентами.

Как прямо говорится в одном из рассмотренных СКТС дел: «В отличие от палаты лордов Тайный совет никогда не считал себя полностью связанным собственными прежними решениями»<sup>2</sup>.

«Убедительную» роль могут играть не только *rationes decidendi*, но и *obiter dicta*.

Чтобы дать более точное представление о значимости *obiter dicta*, приведем следующее высказывание Дж. Харриса: «Говорят, что та значимость, которую суд должен придавать содержанию *obiter dicta*, зависит от многих факторов: положения в судебской иерархии и личной репутации судьи, которому принадлежит соответствующее высказывание; числа судей, которые согласились со сказанным, если суд был апелляционным; была ли позиция по данному вопросу должным образом аргументирована; насколько это имело отношение к вопросу, который возник при рассмотрении дела, то есть насколько это недотянуло до того, чтобы стать *ratio*; соответствовало ли это иным высказываниям судей в иных делах. С учетом этого следует отличать значимость *dicta*, которые были единогласно поддержаны в палате лордов после серьезной дискуссии (однако по каким-либо причинам не стали строго обязательны для решения), от сделанного мимоходом замечания какого-нибудь судьи первой инстанции. Трудно — а некоторые сказали бы, нежелательно — дать более точное объяснение, чем это»<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Подробнее см.: *Holland and Webb*, op. cit., pp. 170–171.

<sup>2</sup> *Gibson vs United States of America (The Bahamas)* [2007] UKPC 52 (23 July 2007) <http://www.bailii.org/uk/cases/UKPC/2007/52.html>

<sup>3</sup> *Harris J. W. Legal Philosophies*, London 1980, p. 161 (цит. по: Svein Eng. *The Doctrine of Precedent in English and Norwegian Law — Some*



*RATIO DECIDENDI* И ПРАКТИКА УСТАНОВЛЕНИЯ ОТЛИЧИЯ

Применение прецедента предполагает сопоставление обстоятельств дела, послужившего основой для формирования прецедента (далее также «прецедентное дело») и рассматриваемого дела. Чем больше сходства между рассматриваемым делом и существующими прецедентами в части фактов, тем проще признать право, установленное этими прецедентами, применимым к рассматриваемому делу. Если рассматриваемое дело сильно отличается от существующих прецедентов по фактическим обстоятельствам или ставит новые вопросы, подобрать соответствие трудно. Судья может использовать различные способы аргументации (индукция, дедукция, аналогия или даже принципиальные соображения (*policy considerations*)), но он должен определиться, должно ли рассматриваемое им дело быть решено таким же образом, как более ранние дела. Вопрос заключается в том, какое сходство или различие в фактах существенно? Можно ли, например, считать, что прецедентное и рассматриваемое дела:

- достаточно сходны, чтобы решение прецедентного дела следовало применить к рассматриваемому делу;
- достаточно различны, чтобы решение прецедентного дела не следовало применять (не говоря уже об обязательности применения) к рассматриваемому делу;
- различаются в части фактов столь незначительно, что решение прецедентного дела следует применить к рассматриваемому делу
- различаются в части фактов, но решаются исходя из сходных принципов. Определив принцип, исходя из которого было решено прецедентное дело, судья решает, применим ли он к рассматриваемому делу несмотря на различия в фактах. При этом сопоставляемые

дела могут относиться к весьма разным сферам<sup>1</sup>. Иллюстрацией может служить приводимое ниже дело *Zobel v. Williams* (1982) из практики Верховного суда США.

Принципиальное значение имеет проводимое в практике различие между *ratio decidendi* («аргументация решения») дела и *obiter dicta* («попутно сказанное»). Проведение этого различия можно рассматривать, в частности, как аргумент в пользу признания за прецедентом нормообразующего значения. *Ratio* представляет собой суть решения, то есть норму права, для которой данное дело является источником. Именно *ratio* является той частью дела, которая в дальнейшем обязательна для судов. *Obiter dicta* — иные изложенные в судебном решении утверждения и взгляды, которые обязательными не являются. Если исходить из нормообразующей роли прецедента, норма, установленная в более раннем деле, выражается через *ratio*<sup>2</sup>.

Критики идеи признания за прецедентом нормообразующего значения указывают на то, что такое признание не вполне пригодно для юридической практики. Возникают проблемы, связанные с формой выражения судебных решений и установлением отличия прецедента от рассматриваемого дела<sup>3</sup>.

Хотя *ratio decidendi* имеет огромное значение для судебной практики, оно мысленно выводится из судебного решения, а не является его обособленной частью. В судебных решениях значительный объем текста приходится на рассуждения и умозаключения и лишь изредка прямо указывается, в чем именно заключаются *rationes*. Более того, даже если суд четко сформулирует *ratio* своего решения, сама эта конкретная *формулировка* не рассматривается как обязательная для дальнейшего руководства судов<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> *Holland and Webb*, op. cit., p. 155.

<sup>2</sup> *Lamond Grant*. Precedent and Analogy in Legal Reasoning//The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Fall 2008 Edition)/Edward N. Zalta (ed.). <http://plato.stanford.edu/archives/fall2008/entries/legal-reas-prec/>

<sup>3</sup> *Lamond*, op. cit.

<sup>4</sup> *Lamond*, op. cit.

Приведем пример разных вариантов формулирования (с разной степенью абстрактности) *ratio* одного и того же дела. В рассмотренном Верховным судом США деле *Zobel v. Williams* (1982)<sup>1</sup> штат Аляска распределял излишки своих налоговых поступлений резидентам штата в форме дивидендов, размер которых различался в зависимости от длительности проживания резидента в Аляске после получения ею статуса штата. Верховный суд пришел к заключению, что такой подход нарушает пункт о равной защите (equal protection clause) Четырнадцатой поправки к Конституции США. *Ratio decidendi* этого дела можно сформулировать так: «Перераспределение штатом излишков налоговых поступлений резидентам по формуле пропорционально длительности срока, в течение которого резидент пребывал в этом штате после того, как он стал штатом, является нарушением пункта о равной защите»<sup>2</sup>.

При рассмотрении дела *Zobel* суд не согласился с доводом Аляски о том, что длительность проживания была мерой пользы (contribution), которую резидент принес штату, и что штат мог распределять средства резервного фонда в зависимости от пользы, которую резидент принес штату. Иными словами, суд также решил, что дифференцированное вознаграждение граждан за неопределенную пользу в различных формах, принесенную штату в прошлом, не является «легитимной целью штата» (legitimate state purpose). Поэтому можно предложить более общий вариант *ratio decidendi*: «Обращение штата со своими добросовестными законопослушными резидентами по-разному исходя лишь из оценки степени их полезности противоречит пункту о равной защите»<sup>3</sup>.

Также можно представить различные варианты аргументации по аналогии с *ratio* дела *Zobel*. Например, можно было бы оспаривать конституционность установления штатом

<sup>1</sup> Подробнее об этом деле см., например: 457 U. S. 55 — *Zobel v. Williams*. <http://openjurist.org/457/us/55/zobel-v-williams>

<sup>2</sup> *T. R. van Geel*. *Understanding Supreme Court Opinions*. New York: Longman, 1997, pp. 83–103 (Ch. 6 Precedent). [http://socsci.colorado.edu/~mciverj/2481\\_vangeel\\_ch6.PDF](http://socsci.colorado.edu/~mciverj/2481_vangeel_ch6.PDF)

<sup>3</sup> *T. R. van Geel*, op. cit.

налоговых льгот в зависимости от срока проживания лица в этом штате или конституционность предоставления резидентам штата, прожившим в нем длительный срок, возможности подавать на выборах голос в несколько раз более значимый, чем голос резидента, прожившего в этом штате незначительный срок. Разумеется, *допустимость* аналогии всегда можно поставить под сомнение<sup>1</sup>.

В отсутствие у прецедентов четкой формулировки, обязательной для дальнейшего руководства судами, часто усматривают существенное отличие от законодательных актов (статуты), нормы которых имеют четкие формулировки. Учитывая ту гибкость, с которой суды могут подходить к определению *ratio* вынесенного ранее решения, трудно однозначно утверждать, что судебные решения устанавливают нормы, обязательные для дальнейшего применения судами. Ламонд признает указанное отличие судебных решений от законодательных актов, однако считает, что его не следует преувеличивать. В обоих случаях норма права, для которой дело или положение закона является источником, должна *выводиться* из дела или закона и не тождественна тексту соответствующего акта. Настоящая же разница между прецедентом и законодательным актом, по его мнению, заключается в том, что для толкования закона выработаны широко признаваемые подходы, а для толкования прецедентов таковых не выработано. Однако это лишь показывает, что право, выводимое из прецедентов, может быть менее ясным и определенным, чем право, выводимое из законодательных актов, но не означает, что прецеденты не создают правовые нормы<sup>2</sup>.

Говоря о практике установления отличия, уместно привести следующие слова Г. Уильямса:

«Доктрина прецедента декларирует необходимость одинаково решать дела, когда одинаковы их значимые факты. Разумеется, она не требует, чтобы одинаковы были все факты. Мы знаем, что при постоянно меняющейся жизни все факты дела никогда не повторятся, но юридически значи-

<sup>1</sup> T. R. van Geel, op. cit.

<sup>2</sup> Lamond, op. cit.

мые факты повториться могут, и именно к ним относится эта доктрина.

*Ratio decidendi* (основание решения) дела можно определить как значимые факты этого дела плюс основанное на них решение. Тот же автор<sup>1</sup>, который предложил это определение, предложил затем полезную формулу. Предположим, в некотором деле присутствуют факты *A*, *B* и *C* и суд находит факты *B* и *C* значимыми, а факт *A* незначимым и приходит к заключению *X* (например, решение в пользу истца или решение в пользу ответчика). Тогда доктрина прецедента позволяет нам сказать, что в любом будущем деле, в котором будут присутствовать факты *B* и *C* или в котором будут присутствовать факты *A*, *B* и *C*, должно быть заключение *X*. Если в будущем деле будут присутствовать факты *A*, *B*, *C* и *D* и факт *D* будет признан значимым, первое дело не будет прямым прецедентом (*direct authority*), хотя, возможно, будет иметь значение как аналогичное<sup>2</sup>.

Иными словами, наличие нового факта *D* может привести к установлению отличия будущего дела от прецедента либо, наоборот, действие прецедента может быть распространено на это будущее дело<sup>3</sup>.

Практика установления отличия — неотъемлемая составляющая юридической аргументации с использованием прецедентов. При установлении отличия суд не следует прецеденту, даже если факты рассматриваемого дела подпадают под *ratio* ранее решенного дела (то есть под установленную решением норму), указывая на различие между этими делами в части фактов, *даже если* эти факты не фигурируют в *ratio* ранее решенного дела<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Ссылка на: Goodhart. *Determining the Ratio Decidendi of a Case*// *Essays in Jurisprudence and the Common Law* (1931) 1.

<sup>2</sup> *Williams Glanville*. *Learning the Law*, 9th ed. (1973) at 67–68 (цит. по: *Perell Paul M*. *Stare decisis and techniques of legal reasoning and legal argument*. (Originally published in (1987) 2:2,3 *Legal Research Update* 11 and republished with permission.) <http://legalresearch.org/docs/perell.html>).

<sup>3</sup> *Perell*, *op. cit.*

<sup>4</sup> *Lamond*, *op. cit.*

Для иллюстрации установления отличия приведем пример из британской судебной практики определения резидентства компаний для целей налогообложения. В рассмотренном палатой лордов в 1906 г. деле *De Beers Consolidated Mines Ltd v Howe* лорд Лорберн сформулировал следующее правило: «Компания является резидентом <...> там, где осуществляется ее фактическая деятельность (real business) <...> а фактическая деятельность осуществляется там, где фактически выполняется центральное управление и контроль». Компания *De Beers* была учреждена в Южной Африке, где и осуществлялись ее основные хозяйственные операции. Контролировавший же компанию совет директоров осуществлял свои полномочия в Великобритании, и потому компания была признана резидентом Великобритании.

Это правило впоследствии нашло поддержку в деле *Bullock v Unit Construction Co Ltd* (1959). Дочерние компании, учрежденные и осуществлявшие хозяйственную деятельность в Африке, были признаны резидентами Великобритании, поскольку центральное управление и контроль над их предприятиями фактически осуществлялись в Лондоне советом директоров материнской компании, хотя устав каждой дочерней компании возлагал контроль на ее собственный совет директоров, которому предписывалось проводить заседания за пределами Великобритании. Таким образом, несмотря на различия в фактических обстоятельствах дел (в первом случае в Великобритании находился совет директоров самой компании, а во втором – совет директоров материнской компании) *ratio decidendi* первого была признана применимой ко второму.

### 1.3. ПОДХОД ЗАРУБЕЖНЫХ СУДОВ К ТОЛКОВАНИЮ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Подход судов к толкованию налогового законодательства в значительной степени зависит от подхода к толкованию законодательства вообще, который может существенно различаться в разных странах. Различие может заключаться в способах установления намерения законодателя при принятии им соответствующего акта, в частности суды могут обра-

щаться или не обращаться к материалам, использовавшимся при подготовке и рассмотрении правового акта. При этом между юрисдикциями общего и романо-германского права наблюдается следующее общее различие. В юрисдикциях общего права суды склонны тщательно учитывать факты и более свободно строить аргументацию своей правовой позиции. В юрисдикциях романо-германского права суды склонны уделять больше внимания точным формулировкам применяемых норм и в целом более строго и сжато излагают свою правовую позицию. В то же время в части толкования налогового законодательства наблюдаются некоторые особенности<sup>1</sup>.

При толковании налогового законодательства первостепенное значение имеют два конкурирующих принципа. Принцип законности (согласно которому налогообложение возможно не иначе как на основании закона) не допускает расширительного толкования налогового законодательства таким образом, чтобы налог подлежал уплате в случаях, когда текст закона прямо этого не предусматривает<sup>2</sup>. Это основной аргумент в пользу буквального толкования налогового законодательства. Однако если толковать законодательство буквально, налогоплательщики во многих случаях смогут организовывать свои дела так, чтобы уходить от налогообложения. И компенсирующий принцип заключается в том, чтобы налоговое законодательство было действенным, то есть чтобы его нельзя было обойти с помощью искусственных манипуляций. Более того, принцип равенства предполагает толкование закона таким образом, чтобы обя-

<sup>1</sup> Tax Law Design and Drafting, pp. 19–20.

<sup>2</sup> Так, Верховный суд США в деле *Gould v. Gould* (1917) указал: «При толковании устанавливающих налог законов (taxing statutes) является установившейся нормой (established rule) не распространять их положения, исходя из подразумеваемого (by implication), за пределы явного смысла используемого текста и не расширять область их действия таким образом, чтобы в нее попадало то, что прямо не указано. При сомнении решение принимается против правительства (Doubts are resolved against the government)». (*Gould v. Gould*, 245 U. S. 151 (1917) <http://supreme.justia.com/us/245/151/case.html>)

занность уплаты налога распространялась единообразно на налогоплательщиков, находящихся в одинаковых экономических условиях. Конфликт между этими двумя подходами к толкованию налогового законодательства в практике судов разных стран решался по-разному<sup>1</sup>. В практике высших судов разных стран встречаются решения, где те или иные положения законодательства о налогообложении признаются не соответствующими конституции как нарушающие принцип равенства. Так, во Франции Конституционный совет в 1973 г. признал недопустимым предоставление налогоплательщикам возможности оспаривания решения налогового органа в зависимости от уровня дохода. Статья 62 закона о финансах на 1974 г. внесла в статью 180 Налогового кодекса (Code général des impôts) изменения, предоставлявшие налогоплательщикам возможность оспаривать результат определения налоговым органом суммы подлежащего уплате подоходного налога (taxation d'office) расчетным путем, исходя из расходов налогоплательщика. Чтобы оспорить результат такого определения, налогоплательщики должны были доказать, что расходы финансировались за счет средств, не относящихся к налогооблагаемому доходу. Однако такая возможность оспаривания не предоставлялась налогоплательщикам, доход которых превышал определенную величину. Конституционный совет счел, что соответствующее положение закона ведет к дискриминации граждан в части возможности доказывания своей позиции и таким образом «посягает на принцип равенства перед законом, содержащийся в Декларации прав человека 1789 г. и официально вновь подтвержденный преамбулой Конституции»<sup>2</sup>. В 1995 г. Конституционный совет признал не соответствующими конституции положения закона о финансах на 1996 г., которые предусматривали снижение ставки налога на стоимость без-

<sup>1</sup> Tax Law Design and Drafting, pp. 20–21.

<sup>2</sup> Tax Law Design and Drafting, p.6; Décision n° 73-51 DC du 27 décembre 1973 <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/1973/73-51-dc/decision-n-73-51-dc-du-27-decembre-1973.7368.html>



возмездно передаваемого имущества, используемого в профессиональной деятельности (*biens professionnels*), при условии сохранения получателем этого имущества в течение пяти лет, не требуя от получателя осуществлять руководство предприятием, и распространяли эту льготу на переход имущества в связи со случайной смертью лица, не достигшего возраста 65 лет. Конституционный совет указал, что установление законом особых условий для соответствующих одаряемых и наследников не имеет прямой связи с целью общественного интереса<sup>1</sup>.

В Германии конституционная гарантия равенства согласно толкованию Конституционного суда предполагает равное налогообложение для лиц, находящихся в сходном положении. Так, в 1991 г. суд счел противоречащим конституции фактически неравное (из-за отсутствия удержания) налогообложение процентного дохода, что требовало от законодателя принятия мер, обеспечивающих более единообразный режим налогообложения<sup>2</sup>. Как указал суд, принцип равенства, установленный статьей 3.1 Конституции применительно к налоговому законодательству, требует, чтобы законы о налогообложении возлагали на налогоплательщиков равное бремя с юридической и фактической точки зрения. Если способ сбора налога не позволяет обеспечить равенство налогового бремени, это может вести к неконституционности установленной законом налоговой базы<sup>3</sup>.

В Словении в 1994 г. Конституционный суд признал не соответствующим статье 14 Конституции, декларирующей равенство всех перед законом, положение закона о налоге на доход, предусматривавшее включение возмещенных расходов независимых подрядчиков в налоговую базу и тем са-

<sup>1</sup> Décision n° 95-369 DC du 28 décembre. 1995 <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/1995/95-369-dc/decision-n-95-369-dc-du-28-decembre-1995.10630.html>

<sup>2</sup> Tax Law Design and Drafting, p. 6.

<sup>3</sup> «Speculative transactions tax case» [https://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/ls20040309\\_2bvl001702en.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/ls20040309_2bvl001702en.html)

мым ставя указанную группу лиц в неравное положение по сравнению с работающими по найму<sup>1</sup>.

В Бельгии в 1994 г. Конституционный суд<sup>2</sup> признал нарушающим принцип равенства налогообложение компаний, оказывающих профессиональные услуги (юристы, бухгалтеры, налоговые консультанты, медики) по максимальной ставке, предусмотренной прогрессивной шкалой налога на доход корпораций, что исключало возможность применения этими компаниями более низких ставок, в то время как все иные компании могли применять эти более низкие ставки. Суд решил, что то обстоятельство, что компания занимается оказанием профессиональных услуг, не имеет отношения к критерию определения ставки налога на доход корпораций<sup>3</sup>.

В США Пункт о равной защите (equal protection clause) Четырнадцатой поправки к Конституции предусматривает, что ни один штат «не может отказывать никакому лицу в пределах своей юрисдикции в равной защите законов»<sup>4</sup>. Иными словами, законодательство штата должно распространяться на любое физическое лицо таким же образом, как на остальных физических лиц при подобных условиях. Пункт о равной защите предполагает не обеспечение фактического равенства, а лишь единообразное применение законодательства. Таким образом, результат применения законодательства не имеет значения, если применение происходит без дискриминации<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Tax Law Design and Drafting, p. 6.

<sup>2</sup> До мая 2007 г. назывался Арбитражный суд, поскольку поначалу, после своего создания в 1980 г., в период постепенного преобразования Бельгии в федеративное государство, выступал как арбитр между законодательными органами федерации, общин и регионов, следя за соответствием законов, постановлений и распоряжений определяющим полномочия нормам конституции и законодательства об институциональной реформе (<http://www.const-court.be/en/common/home.html>).

<sup>3</sup> Tax Law Design and Drafting, p. 6.

<sup>4</sup> См., например: The United States Constitution <http://www.usconstitution.net/const.html>

<sup>5</sup> Equal protection [http://www.law.cornell.edu/wex/Equal\\_protection](http://www.law.cornell.edu/wex/Equal_protection)

Вопрос о возможном нарушении Пункта о равной защите возникает, как правило, в случае предоставления штатом какой-либо определенной категории физических лиц какого-либо права, которое не предоставляется прочим физическим лицам. Ясного правила определения того, является ли проводимое штатом деление на категории неконституционным, не существует. Обыкновенно Верховный суд признает такое деление конституционным, если оно имеет «рациональное основание» (*rational basis*) для достижения «легитимной цели штата» (*legitimate state purpose*)<sup>1</sup>. Чтобы деление было при этом признано допустимым, штат должен доказать наличие настоящего правового интереса и необходимости проводимого деления для осуществления этого интереса<sup>2</sup>.

В качестве примера дела, в котором принятые штатом положения о налогообложении рассматривались на предмет соответствия Пункту о равной защите, рассмотрим дело *Nordlinger v Hahn* (1992)<sup>3</sup>.

В условиях быстрого роста налогов на недвижимость в Калифорнии конституция штата была дополнена статьей XIIIА, предусматривающей, в частности, систему налогообложения «по стоимости приобретения», при которой недвижимое имущество заново оценивается по текущей рыночной стоимости лишь в случае нового строительства или смены собственника. Более того, указанная переоценка не производится в случаях обмена основного жилища лицами старше 55 лет и передачи между родителями и детьми. Со временем система налогообложения по стоимости приобретения привела к существенной разнице в суммах налогов, уплачи-

<sup>1</sup> Подробнее см., например: *Winkler Adam*. Fatal in Theory and Strict in Fact: An Empirical Analysis of Strict Scrutiny in the Federal Courts. *Vanderbilt Law Review*, 2006, vol. 59, p. 793; *UCLA School of Law Research Paper No. 06-14*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=897360>

<sup>2</sup> Equal protection [http://www.law.cornell.edu/wex/Equal\\_protection](http://www.law.cornell.edu/wex/Equal_protection)

<sup>3</sup> *Nordlinger v. Hahn*, 505 U. S. 1 (1992) <http://caselaw.lp.findlaw.com/cgi-bin/getcase.pl?court=US&vol=505&invol=1>; *United States Reports*, Volume 505 <http://www.supremecourt.gov/opinions/boundvolumes/505bv.pdf>

ваемых собственниками сходных объектов недвижимости. Лица, в собственности которых имущество находилось более длительное время, уплачивали суммы налога, исчисляемые исходя из более давней (то есть меньшей) стоимости имущества, в то время как лица, в собственности которых имущество находилось менее длительное время, уплачивали суммы налога, исчисляемые исходя из более актуальной (то есть большей) стоимости имущества. Одна жительница графства Лос-Анджелес, приобретя дом и будучи вынужденной в соответствии с указанной статьей конституции уплачивать налог в значительно большей сумме по сравнению с собственниками ряда подобных домов, обратилась в суд с иском к графству и его налоговому инспектору, утверждая, что предусмотренная статьей XIIIА конституции штата схема переоценки нарушает Пункт о равной защите Четырнадцатой поправки. Высший суд графства отказал в удовлетворении иска, и апелляционный суд штата утвердил это решение.

Принявший дело к рассмотрению Верховный суд США решил, что предусмотренная статьей XIIIА конституции Калифорнии схема оценки по стоимости приобретения не нарушает Пункт о равной защите. Суд указал, в частности, следующее:

- если установленная штатом классификация использует в качестве основания какой-либо подозрительный по своей сути признак, Пункт о равной защите требует лишь, чтобы эта классификация рационально способствовала осуществлению легитимного интереса штата (*legitimate state interest*);
- позволяя лицам, в собственности которых недвижимое имущество находится более длительное время, уплачивать налог в меньшем размере, чем лицам, в собственности которых сопоставимое имущество находится менее длительное время, предусмотренная статьей XIIIА схема оценки рационально способствует осуществлению по крайней мере двух легитимных интересов штата. Во-первых, поскольку у штата есть легитимный интерес в сохранении у населения одной местности добрососедских отношений и стабильности, у него есть ле-

- гитимная возможность структурировать свою налоговую систему таким образом, чтобы затруднить быструю смену собственников объектов жилой и производственной недвижимости. Во-вторых, у штата есть легитимная возможность решить, что у лица, которое только становится собственником, покупая недвижимое имущество, нет того же отрицательного контрактного интереса (reliance interest), оправдывающего установление защиты от более высоких налогов, который есть у лица, уже являющегося собственником, которое уже обременено своей покупкой и не вольно решить не покупать свой дом, если налоги становятся чрезмерно высокими;
- установленные статьей XIIIА два исключения из правила переоценки рационально способствуют достижению легитимных целей. Жители Калифорнии разумно могли решить, что престарелым в общем не следует чинить препятствий для обмена своего жилья на более соответствующее изменившемуся размеру их семьи или дохода и что передача недвижимости между родителями и детьми способствует семейной и соседской стабильности. Указанные интересы служат оправданием для установленных изъятий из общего режима переоценки.

Положения Четырнадцатой поправки не распространяются на федеральные органы власти, и законодательство федерального уровня — налоговый кодекс (Internal Revenue Code (IRC)) — содержит положение, весьма напоминающее упомянутое выше положение бельгийского налогового законодательства, которое было признано неконституционным. Американский налоговый кодекс устанавливает неизменную процентную ставку налога на доход корпораций для определенных корпораций, оказывающих личные услуги (qualified personal service corporation)<sup>1</sup>, не позволяющее этим корпорациям применять более низкие ставки, предусмотренные

<sup>1</sup> USA IRC § 11(b)(2). В Интернете см., например, на [http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/usc.cgi?ACTION=RETRIEVE&FILE=\\$\\$xa\\$\\$bu sc26.wais&start=456314&SIZE=19203&TYPE=TEXT](http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/usc.cgi?ACTION=RETRIEVE&FILE=$$xa$$bu sc26.wais&start=456314&SIZE=19203&TYPE=TEXT)

прогрессивной шкалой указанного налога. В США это различие не рассматривается судебной практикой как нарушение принципа равенства. В целом американские суды не склонны признавать недействительными положения налогового законодательства на том основании, что они не обеспечивают равный режим для равных субъектов<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Tax Law Design and Drafting, pp. 6–7.

## 2. Роль судебной практики Европейского суда и Верховного суда США как источника налогового права

### 2.1. РОЛЬ ЕВРОПЕЙСКОГО СУДА В ФОРМИРОВАНИИ НАЛОГОВОГО ПРАВА ЕВРОСОЮЗА

Европейский суд (European Court of Justice) — единственный суд, который может выносить решения относительно значения и толкования законодательства ЕС, и все суды в ЕС должны следовать этим решениям, однако сами дела Европейский суд не решает. Он выносит решение о том, как должен толковаться закон, а применение этого толкования к фактам конкретного дела относится к компетенции соответствующего национального суда. Поэтому если Европейский суд вынес решение о значении законодательства ЕС, которое затем применяет, например, британская палата лордов, то впоследствии Апелляционный суд Англии и Уэльса должен следовать решению палаты лордов в части оценки фактических обстоятельств и решению Европейского суда в части чисто юридического анализа<sup>1</sup>.

Сам Европейский суд неоднократно указывал, что право ЕС имеет приоритет перед националь-

<sup>1</sup> *Holland and Webb*, op. cit., p. 171.

ным законодательством. Возникающие вопросы обычно связаны с коллизиями между национальным законодательством и правом ЕС, но принцип приоритета подлежит применению также к вопросам *stare decisis*. В случае коллизии между прецедентом британского суда и более поздним решением Европейского суда британский суд должен следовать решению последнего, и доктрина *stare decisis* не применяется<sup>1</sup>.

Задача Европейского суда — обеспечивать соблюдение законодательства при толковании и применении Римского договора (Договора о создании ЕС). Таким образом, Европейский суд — высший орган, уполномоченный толковать право, вырабатываемое Сообществом<sup>2</sup>.

С расширением сферы действия этого права расширяется и сфера компетенции Европейского суда.

В Европейский суд могут подаваться иски в отношении физических лиц, государств-членов и институтов ЕС. Чаще всего имеет место обращение с запросом в соответствии со статьей 234 Договора о создании ЕС<sup>3</sup>. Согласно указанной статье национальный суд или трибунал любого государства — члена ЕС может, если сочтет нужным, обратиться в Европейский суд с ходатайством о вынесении решения относительно смысла законодательства (включая акты ведомств) ЕС, но обращаться должен именно тот национальный суд или трибунал, который обеспечивает выполнение решения. Национальный суд запрашивает авторитетное толкование конкретной нормы законодательства Сообщества и при этом ставит вопросы абстрактно, а не просит решить конкретное рассматриваемое им дело.

Поскольку от Европейского суда требуется лишь давать ответы на абстрактные вопросы национальных судов, а не ре-

<sup>1</sup> *Holland and Webb*, op. cit., p. 171.

<sup>2</sup> *Ibid*, p. 176.

<sup>3</sup> См.: Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union/Chapter 1: The Institutions [http://en.wikisource.org/wiki/Consolidated\\_version\\_of\\_the\\_Treaty\\_on\\_the\\_Functioning\\_of\\_the\\_European\\_Union/Chapter\\_1:\\_The\\_Institutions#Article\\_254](http://en.wikisource.org/wiki/Consolidated_version_of_the_Treaty_on_the_Functioning_of_the_European_Union/Chapter_1:_The_Institutions#Article_254), где соответствующая статья приводится под номером 267.



шать конкретные дела, факты того или иного дела оказываются не столь значимыми. Конечно, факты тоже не остаются без внимания, поскольку ответить на юридический вопрос безотносительно к контексту, в котором он возник, весьма затруднительно. Однако из вышесказанного следует, что к практике Европейского суда доктрина *stare decisis* неприменима. Как указал Европейский суд, для национального суда нет необходимости передавать на его рассмотрение вопрос, если положение, по поводу которого он возник, уже было истолковано Европейским судом. Это показывает значимость прецедента в любой системе, однако не означает, что Европейский суд движется в направлении *stare decisis*<sup>1</sup>.

Принимая во внимание описанную сферу компетенции Европейского суда, его решения — не имеющие привязки к обстоятельствам конкретного дела — нельзя назвать прецедентами. Вместе с тем эти решения относятся к актам судебного правотворчества в широком смысле слова, а их значение для формирования права Евросоюза можно уподобить значению решений конституционного суда для формирования национального законодательства. Это значение выражается в общеобязательном толковании недостаточно определенных норм права Евросоюза. При решении этих вопросов Европейский суд является последней инстанцией, и единственная возможность отступить от принятого им решения (если он сам впоследствии не изменит свою позицию) — это внести изменения в сам Договор о создании ЕС. Реалистичным представляется лишь глубокий пересмотр его положений по политическим причинам, но никак не ежегодное внесение незначительных поправок. Поэтому для практики Европейского суда гибкость должна иметь приоритет перед определенностью<sup>2</sup>.

Кроме того, Европейский суд оказывает влияние и на формирование законодательства отдельных государств — членов Евросоюза, осуществляя контроль за его соответствием праву Евросоюза. Эти полномочия базируются на статье 258 Договора о создании Европейского союза, которая на-

<sup>1</sup> *Holland and Webb*, op. cit., pp. 177–178.

<sup>2</sup> *Ibid*, p. 177.

деляет Европейскую комиссию правом предъявить иск государству — члену ЕС, которое не выполняет обязательств в соответствии с правом ЕС. Предъявлению такого иска предшествует запрос информации («Письмо официального уведомления») у соответствующего государства, ответ на который должен быть дан в течение определенного срока. Если Комиссия не сочтет предоставленную информацию удовлетворительной и придет к заключению о том, что государство не выполняет обязательств в соответствии с правом ЕС, то может затем направить официальное предложение исполнить предписания права ЕС («Мотивированное заключение»), призывая это государство сообщить Комиссии о принятых мерах в течение определенного срока, как правило, двух месяцев. Если государство не обеспечит исполнение предписаний права ЕС, Комиссия может передать вопрос на рассмотрение Европейского суда. Однако более чем в 90% случаев государства — члены ЕС исполняют свои обязательства до передачи дела на рассмотрение Европейского суда.

Если суд вынесет решение против государства — члена ЕС, это государство обязано предпринять меры, необходимые для его соблюдения. Если несмотря на решение суда государство — член ЕС продолжает бездействовать, Комиссия может возбудить следующее дело о нарушении по статье 260 Договора о создании ЕС, предполагающее лишь одно письменное предупреждение до повторного привлечения этого государства к суду. Если Комиссия повторно привлекает государство к суду, она может ходатайствовать перед судом о наложении на это государство финансовых санкций в зависимости от продолжительности и серьезности нарушения и размера этого государства (уплата как штрафа в зависимости от времени, истекшего с момента вынесения судом первичного решения, так и пени за каждый день со времени вынесения судом последующего решения до прекращения нарушения)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> EU law: Commission acts to ensure that European legislation is fully and properly implemented. Brussels, 19 May 2011 <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/11/312&format=HTML&age=0&language=EN&guiLanguage=en>

БОРЬБА С УХОДОМ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ  
В ПРАКТИКЕ ЕВРОПЕЙСКОГО СУДА<sup>1</sup>

Европейский Союз состоит из двадцати семи государств, налоговые режимы которых далеко не единообразны, что открывает его резидентам широкие возможности ухода от налогообложения, идет ли речь о сосредоточении дохода в государствах-членах с низкими ставками налога или об отсрочке уплаты налога до репатриации дохода из другого государства — члена ЕС.

Национальное законодательство многих государств — членов ЕС содержит собственные нормы, направленные на борьбу с уходом от налогообложения, однако эти нормы, как и национальное законодательство вообще, должны соответствовать основным свободам, которые гарантирует Договор о создании Европейского сообщества.

Особую актуальность нормы, направленные на борьбу с уходом от налогообложения, приобретают применительно к свободе размещения (*freedom of establishment, liberté d'établissement, Niederlassungsfreiheit*)<sup>2</sup>, которая предпола-

<sup>1</sup> При написании раздела использовались следующие источники: *Prebble Zoë M. and Prebble John. Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law (October 14, 2008). Bulletin for International Taxation, April 2008. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1473612> (Раздел «EU Member States — Allowable Scope of Anti-Avoidance Rules» (With Franca Frenzel)); Сайт Европейского суда <http://curia.europa.eu>; Cadbury Schweppes. 2006 <http://www.osborneclarke.com/publications/services/tax/insight/2006/cadbury-schweppes.aspx>; Faulhaber, Lilian V., Sovereignty, Integration, and Tax Avoidance in the European Union: Striking the Proper Balance, 2009 <http://www.law.harvard.edu/faculty/faculty-workshops/new-folder/faulhaber.pdf>; Wellens, Richard, Cadbury Schweppes and beyond: the future of the UK CFC Rules [http://ials.sas.ac.uk/postgrad/courses/docs/MA\\_Tax\\_Working\\_papers/Richard%20PUBLICATION%20Final.pdf](http://ials.sas.ac.uk/postgrad/courses/docs/MA_Tax_Working_papers/Richard%20PUBLICATION%20Final.pdf)*

<sup>2</sup> Включает, в частности, свободу размещения предприятий и ведения предпринимательской деятельности в любом государстве — члене ЕС. См.: Version consolidée du Traité instituant la Communauté

гает как соблюдение принципов свободного рынка, так и действие рыночному равноправию (market equality). Государства — члены ЕС обязаны обеспечивать равное обращение со всеми резидентами ЕС и распространять на них единообразные нормы и условия независимо от того, резидентами какого государства-члена они являются. Нормы, направленные на борьбу с уходом от налогообложения, зачастую подлежат применению к трансграничным ситуациям. И может оказаться, что, например, норма, ограничивающая использование налоговых убежищ, противоречит принципу свободы размещения. Если положения национального законодательства ограничивают какую-либо из гарантируемых указанным договором свобод, эти положения могут быть оспорены в Европейском суде. Это относится и к нормам, направленным на борьбу с уходом от налогообложения. Важность практики Европейского суда для формирования налогового права Евросоюза в рассматриваемом вопросе заключается в том, что суд оказался не склонен абсолютизировать принцип свободы размещения и может признать соответствующими законодательству ЕС нормы, ограничивающие свободу размещения, если найдет эти ограничения обоснованными.

В практике Европейского суда национальные нормы, направленные на борьбу с уходом от налогообложения, рассматриваются как оправданные, если они ограничивают свободу размещения применительно к так называемым «полностью искусственным схемам» (*montages purement artificiels, wholly artificial arrangements*).

Различные направленные на борьбу с уходом от налогообложения нормы рассматривались Европейским судом на предмет их соответствия принципу свободы размещения с

européenne [http://eur-lex.europa.eu/fr/treaties/dat/12002E/htm/C\\_2002325FR.003301.html](http://eur-lex.europa.eu/fr/treaties/dat/12002E/htm/C_2002325FR.003301.html) (Chapitre 2. Le droit d'établissement). Для понимания принципа свободы размещения существенную роль играет практика Европейского суда, о чем см., например: *Guide to the Case Law of the European Court of Justice on Articles 43 et seq. EC Treaty. Freedom of Establishment. European Commission. 1/1/2001* [http://ec.europa.eu/internal\\_market/services/docs/infringements/art43\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/infringements/art43_en.pdf)

конца 1990-х гг.<sup>1</sup>. В числе этих норм были положения британского законодательства в отношении группового режима налогообложения и положения германского законодательства в отношении контролируемых иностранных компаний. В каждом деле Европейский суд признавал нормы необоснованно ограничивающими свободу размещения. Направленное на борьбу с уходом от налогообложения законодательство не имело специальной цели предотвращения полностью искусственных схем, осуществляемых с целью обхода национального налогового законодательства, а имело более общее применение. В более ранних делах ни Европейский суд, ни генеральный адвокат<sup>2</sup> не объясняли, что представляет собой полностью искусственная схема. Наконец, в 2006 г. в деле *Cadbury Schweppes* (2006) генеральный адвокат Ф. Леже предложил определение, которое было принято Европейским судом<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> См.: C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Tax)*, [1998] ECR I-4695; C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt*, [2002] ECR I-11779; C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*, [2004] ECR I-2409. См. также дело об общем злоупотреблении правами, C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, [2000] ECR I-11569. Тексты решений доступны на сайте Европейского суда <http://curia.europa.eu>.

<sup>2</sup> В состав Европейского суда входят восемь генеральных адвокатов, которые консультируют судей по юридическим вопросам. Прикрепление к суду таких консультантов объясняется стремлением обеспечить независимость и беспристрастность заключений в отношении рассматриваемых судом дел. Европейский суд не обязан следовать заключениям генеральных адвокатов, однако фактически в большинстве случаев следует. (European Court of Justice (статья) [http://en.wikipedia.org/wiki/European\\_Court\\_of\\_Justice#Advocates-General](http://en.wikipedia.org/wiki/European_Court_of_Justice#Advocates-General))

<sup>3</sup> Conclusions de l'avocat général M. Philippe Léger présentées le 2 mai 2006. *Affaire C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue* [demande de décision préjudicielle formée par les Special Commissioners (Royaume-Uni)]; подтверждено Европейским судом в деле C-196/04 *Cadbury Schweppes plc and another v. Inland Revenue Commissioners*, [2007]. В Интернете см. на сайте Европейского суда. <http://curia.europa.eu>.

В деле *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue* (2006) британская компания учредила дочерние компании в Ирландии, в Международном финансовом центре в Дублине, где ставка налога на прибыль составляла 10%. Эти дочерние компании были задействованы в оказании внутригрупповых казначейских услуг (group treasury services) для остальной части группы *Cadbury Schweppes*. Британская налоговая служба усмотрела здесь схему ухода от налогообложения, созданную исключительно для перемещения прибыли из Великобритании. Британское законодательство о контролируемых иностранных компаниях (КИК), о котором подробнее будет рассказано ниже, предоставляет налоговым органам возможность игнорировать такую схему, признавая прибыль КИК прибылью британской материнской компании, подлежащей налогообложению в Великобритании.

Соответственно, налоговая служба признала прибыль указанных ирландских дочерних компаний прибылью первой британской компании в цепочке принадлежности — *Cadbury Schweppes Overseas Limited* и исчислила на эту прибыль налог в размере 8,6 млн фунтов (сумма прибыли в Ирландии составила 34,6 млн фунтов, ставка налога на прибыль в Великобритании составляла 33,3%, и сумма налога 11,4 млн фунтов была уменьшена на сумму уплаченного в Ирландии налога 2,8 млн фунтов).

*Cadbury Schweppes plc* (материнская компания группы, резидент Великобритании) и *Cadbury Schweppes Overseas Limited* обжаловали решение налоговой службы в Специальном налоговом управлении (Special Commissioners) ссылаясь на то, что примененное доначисление в отношении КИК противоречит предусмотренным Договором о создании ЕС свободам — размещения, оказания услуг и перемещения капитала (соответственно статьи 43, 49 и 56).

Специальное налоговое управление приостановило производство и обратилось в Европейский суд с преюдициальным запросом об оценке положений британского налогового законодательства, по поводу которых возник спор, на предмет соответствия указанным статьям Договора о создании

ЕС. Вопрос был сформулирован следующим образом: «Препятствуют ли статьи 43, 49 и 56 Договора о создании ЕС применению таких положений национального налогового законодательства, как те, которые связаны с предметом спора в основном производстве, предусматривающие при определенных обстоятельствах налогообложение компании, являющейся резидентом этого государства-члена, в отношении прибыли дочерней компании, являющейся резидентом другого государства-члена и подлежащей более низкому уровню налогообложения?».

Генеральный адвокат Ф. Леже, подготовивший для Европейского суда заключение, счел, что создание материнской компанией дочерней компании в другом государстве — члене ЕС с целью воспользоваться более благоприятным налоговым режимом, действующим в этом другом государстве, само по себе не является злоупотреблением свободой размещения, которое лишало бы эту компанию возможности пользоваться правами, предоставляемыми статьями 43 и 48 Договора о создании ЕС. В частности, Ф. Леже привел высказывание генерального адвоката Дармона (пункт 3 заключения по делу *Daily Mail and General Trust*<sup>1</sup>): «размещение “означает интеграцию в (ту или иную) национальную экономику”». Таким образом, именно осуществление экономической деятельности в государстве нахождения — члене ЕС составляет смысл предоставления (*raison d'être*) свободы размещения.

Также генеральный адвокат сослался на дела из практики Европейского суда — *Centros*<sup>2</sup> и *Inspire Art*<sup>3</sup>, где компании решили разместиться в Великобритании, чтобы избежать необ-

<sup>1</sup> C-81/87, *The Queen v H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc* (1988) ECR 5483. Текст решения доступен в Интернете на <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61987J0081:EN:HTML>

<sup>2</sup> *Centros Ltd v Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*, C-212/97 [1999] ECR I-1459. Текст решения доступен в Интернете на <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997J0212:EN:HTML>

<sup>3</sup> *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam v Inspire Art Ltd*, C-167/01 [2003] ECR I-10155. В Интернете см. на сайте Европейского суда. <http://curia.europa.eu>.

ходимости подчиняться более строгим требованиям законодательства о компаниях соответственно в Дании и Нидерландах, и где отказ в признании такого создания был признан судом противоречащим принципу свободы размещения. Из этой судебной практики генеральный адвокат вывел, применительно к рассматриваемому делу, что поскольку контролируемая дочерняя компания осуществляет реальную и фактическую деятельность (*activité réelle et effective*) в государстве-члене, в котором она была создана, мотивы, по которым материнская компания решила разместить эту дочернюю компанию в этом государстве нахождения, не могут ставить под сомнение возможность осуществления прав, наличие которых у этой компании вытекает из Договора о создании ЕС<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Здесь же генеральный адвокат указал, что, если цели, которые предполагает свобода размещения (*les objectifs de la liberté d'établissement*), не достигаются, компания не может воспользоваться положениями статьи 43 Договора о создании ЕС. См. упомянутое выше дело *Daily Mail and General Trust* (1988). В этом деле компания *Daily Mail*, созданная в соответствии с законодательством Великобритании, желала переместить свое место центрального управления и контроля за пределы этого государства-члена без утраты статуса юридического лица или статуса компании, учрежденной в Великобритании, как это предусмотрено правом указанного государства-члена. При этом она оспаривала необходимость подчиняться предусмотренному этим законодательством условию получения согласия министерства финансов. *Daily Mail* в действительности желала переместить свое место центрального управления в Нидерланды, чтобы, став налоговым резидентом этого государства-члена, получить возможность продать значительную часть ценных бумаг, составлявших ее неосновные активы, и на полученные в результате этой продажи средства купить часть собственных акций, не будучи обязанной уплачивать налог, уплату которого предполагали бы такие операции по законодательству Великобритании. Суд решил, что право Сообщества по состоянию на тот момент не препятствовало применению такого законодательства как то, по поводу которого возник спор, поскольку не предоставляло компаниям, учрежденным по национальному праву, права перемещать свое место центрального управления и контроля в другое государство-член, сохраняя при этом статус компаний государства-члена, по законодательству которого они были учреждены.



В отсутствие гармонизации налогов на прибыль компаний на уровне Сообщества приходится допускать возможность конкуренции налоговых режимов различных государств-членов, которая может существенно влиять на выбор компаниями места ведения деятельности внутри ЕС.

Однако вопрос такой налоговой конкуренции, подчеркнул генеральный адвокат, носит политический характер и не затрагивает права хозяйствующих субъектов, предоставляемые им посвященными свободе размещения статьями 43 и 48 Договора о создании ЕС.

На основании приведенных доводов генеральный адвокат заключил, что создание компанией — налоговым резидентом государства-члена дочерней компании в Международном финансовом центре с целью воспользоваться более благоприятным налоговым режимом само по себе не является злоупотреблением свободой размещения.

Далее генеральный адвокат рассмотрел вопрос о том, были ли британские нормы о КИК препятствием для свободы размещения.

Великобритания и некоторые другие государства — члены ЕС поддержали позицию, согласно которой британское законодательство о КИК не является дискриминационным. Аргументация была следующая: дополнительно начисляемый материнской компании налог ставит ее и ее дочерние компании в такое положение, в каком они находились бы, если бы эти дочерние компании были учреждены в Великобритании и были бы ее налоговыми резидентами, и, таким образом, рассматриваемое законодательство обеспечивает нейтральность налогообложения.

Генеральный адвокат, не согласившийся с этими аргументами, указал следующее. Во-первых, рассматриваемое законодательство применяется лишь к тем компаниям-резидентам, которые создали дочернюю компанию в низконалоговой юрисдикции. Во-вторых, прибыль дочерней компании подлежит включению в налоговую базу материнской компании по мере возникновения. Таким образом, рассматриваемое законодательство ставит материнскую компанию, на которую оно распространяется, в менее благоприят-

ное положение по сравнению как с компанией-резидентом, создавшей дочернюю компанию в Великобритании, так и компанией-резидентом, создавшей дочернюю компанию в каком-либо ином государстве ЕС, в котором налог не является достаточно низким. В первом случае компания-резидент налог на прибыль национальной дочерней компании не уплачивает вовсе. Во втором случае компания-резидент уплачивает налог на прибыль иностранной дочерней компании лишь при распределении этой прибыли в виде дивидендов.

Генеральный адвокат рассмотрел вопрос о том, было ли предотвращение ухода от налогообложения достаточным для оправдания действовавших в Великобритании норм о контролируемых иностранных компаниях. По его мнению, национальные нормы, направленные против ухода от налогообложения, не должны формулироваться для распространения на трансграничные ситуации в общих выражениях. Формулировки должны быть такими, чтобы позволять национальным судам ограничивать свободу размещения лишь тех компаний, которые прибегли к полностью искусственным схемам с целью ухода от налогообложения. В пункте 87 своего заключения генеральный адвокат указал: «...согласно выражению, обычно употребляемому в судебной практике, препятствие для гарантируемой Договором свободы передвижения (*liberté de circulation*) может оправдываться борьбой с уходом от налогообложения, только если соответствующее законодательство специально предназначено для исключения распространения налоговых преимуществ на полностью искусственные схемы (*montages purement artificiels*), направленные на обход национального законодательства».

По мнению генерального адвоката, суды обязаны в каждом конкретном случае объективно решать, достаточно ли узко сформулированы положения национального законодательства, направленные на борьбу с уходом от налогообложения, чтобы ограничение свободы размещения было оправданным. Как будет рассказано ниже, Европейский суд принял предложения генерального адвоката (в пунктах 55 и 65 его заключения).

Генеральный адвокат определил термин «полностью искусственные схемы». Он указал, что наличие мотива уменьшения суммы налога — слишком субъективный критерий оценки схемы на предмет искусственности. Уровень налогообложения, как и затраты на оплату труда или инфраструктура, — один из факторов, которые компания может принимать во внимание при выборе государства пребывания (*l'État d'accueil*). Генеральный адвокат выработал негативное определение «полностью искусственных схем», указав три критерия, при соответствии каждому из которых схема не может считаться полностью искусственной.

Первый критерий — подлинность размещения (*réalité de l'implantation*) дочерней компании в государстве пребывания и существо ее деятельности в части услуг, оказываемых материнской компании, оплата которых повлекла уменьшение суммы налога, подлежащего уплате этой компанией в государстве происхождения. Дочерняя компания должна располагать помещениями, персоналом и оборудованием, необходимыми для оказания таких услуг.

Второй критерий — реальный характер оказываемых дочерней компанией услуг. Дочерняя компания не должна быть простым инструментом исполнения (*instrument d'exécution*). Ее персонал должен быть способен оказывать эти услуги и принимать решения, причем должен фактически принимать эти решения.

Третий критерий — добавляемая дочерней компанией стоимость. Оказываемые дочерней компанией услуги должны иметь экономическую ценность для материнской компании. В противном случае оплату этих услуг материнской компанией можно рассматривать не как встречное удовлетворение, а просто как передачу прибыли от материнской компании к дочерней.

Британское законодательство о КИК<sup>1</sup> в редакции, действовавшей до внесения изменений в связи с решением Европейского суда по делу *Cadbury Schweppes*, предусматривало,

<sup>1</sup> Статьи 747–756 и приложения 24–26 Закона 1998 г. о подоходном налоге и налоге на прибыль (*Income and Corporation Taxes Act*)

что прибыль КИК — иностранной компании, в которой доля участия компании-резидента составляет более 50%, — учитывается у компании-резидента, которая и уплачивает налог на эту прибыль с зачетом суммы налога, уплаченного КИК в государстве ее размещения. Если та же прибыль затем распределяется в виде дивидендов компании-резиденту, уплата этой компанией-резидентом в Великобритании налога на прибыль КИК считается дополнительной уплатой налога этой КИК за рубежом и также предполагает зачет уплаченной суммы налога в отношении налога, подлежащего уплате компанией-резидентом на эти дивиденды.

Законодательство о КИК подлежит применению, когда для КИК в государстве ее размещения предусмотрен «более низкий уровень налогообложения» (lower level of taxation), то есть когда уплачиваемый ею налог составляет менее трех четвертей суммы налога, который подлежал бы уплате в Великобритании с налогооблагаемой прибыли, как она была бы исчислена для целей налогообложения в этом государстве-члене.

Из режима КИК были предусмотрены изъятия для следующих случаев:

- КИК принимает «приемлемую распределительную политику», когда определенная процентная доля (90% в 1996 г.) ее прибыли выплачивается не позднее 18 месяцев со времени возникновения компании-резиденту, которая уплачивает с нее налог;
- КИК осуществляет коммерческую деятельность определенных видов через коммерческое учреждение (business establishment)<sup>1</sup>;

1988). В Интернете см. <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/1/contents/enacted> (первоначальная редакция).

<sup>1</sup> Значение термина «коммерческое учреждение» разъясняется в пункте 7 приложения 25 Закона 1998 г. о подоходном налоге и налоге на прибыль.

Применительно к КИК под коммерческим учреждением понимается объект недвижимости (premises), занимаемый и используемый либо предназначенный для занятия и использования «с разумной степенью стабильности» (with a reasonable degree of permanence), и

- КИК удовлетворяет «условию публичной котировки» (public quotation condition), когда 35% голосов принадлежат общественности, дочерняя компания является котируемой и ее ценные бумаги обращаются на признанной фондовой бирже (recognised stock exchange) [это изъятие было отменено Законом о финансах 2007 г. (Finance Act 2007)<sup>1</sup>];
- налогооблагаемая прибыль КИК составляет не более 50 000 фунтов.

Далее, предусмотрено изъятие по «мотивационному критерию» (the motive test). Соответствие этому критерию предполагает одновременное выполнение следующих двух условий:

- если операции, от которых возникла прибыль КИК, влекут уменьшение суммы налога, подлежащего уплате в Великобритании, по сравнению с суммой, которая подлежала бы уплате в отсутствие таких операций, и если сумма этого уменьшения превышает определенную по-

с которого коммерческая деятельность (business) компании на территории, резидентом которой она является, осуществляется полностью или в основном.

При этом под объектом недвижимости понимаются:

- контора, магазин, фабрика либо иное строение или часть строения; или
- шахта, нефтяная или газовая скважина, карьер либо любое иное место добычи природных ресурсов; или
- строительная площадка либо место реализации строительного или монтажного проекта (site of a construction or installation project) при условии что строительство или реализация проекта продолжается не менее двенадцати месяцев. (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/1/schedule/25/enacted>).

Более подробное разъяснение содержится в руководстве Налоговой службы. См.: INTM205030 — Controlled Foreign Companies: exemptions — Exempt Activities Test ('EAT'): Business establishment <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM205030.htm>

<sup>1</sup> *Richard Wellens*. Cadbury Schweppes and beyond: the future of the UK CFC Rules [http://ials.sas.ac.uk/postgrad/courses/docs/MA\\_Tax\\_Working\\_papers/Richard%20PUBLICATION%20Final.pdf](http://ials.sas.ac.uk/postgrad/courses/docs/MA_Tax_Working_papers/Richard%20PUBLICATION%20Final.pdf)

- роговую величину, компания-резидент должна доказать, что такое уменьшение не было основной целью или одной из основных целей этих операций;
- компания-резидент должна доказать, что основной целью или одной из основных целей существования КИК не было уменьшение суммы налога, подлежащего уплате в Великобритании, посредством отвода прибыли (diversion of profits). При этом отвод прибыли признается имеющим место, если можно разумно предположить, что если бы КИК или какая-либо взаимозависимая компания (related company), учрежденная за пределами Великобритании, не существовала, соответствующие денежные поступления (the receipts) были бы получены каким-либо резидентом Великобритании, который должен был бы уплачивать с них налог.

Наконец, в 1996 г. британские налоговые органы опубликовали список государств, в которых, при соблюдении определенных условий, КИК могли учреждаться и осуществлять деятельность и считаться отвечающим требованиям для изъятия из режима налогообложения КИК.

Европейский суд согласился с выводом Генерального адвоката о том, что намерение сэкономить на налоге с помощью учреждения контролируемой иностранной компании само по себе не означает наличия полностью искусственной схемы. Суд решил, что для того, чтобы наглядно показать наличие полностью искусственной схемы, необходимо учитывать субъективные факторы (то есть каков был мотив размещения (establishment) дочерней компании), а также объективные факторы, которые могут быть удостоверены третьими лицами, в частности степень фактического существования КИК в плане помещений, персонала и оборудования. То есть суд включил в свое решение только один из трех указанных Генеральным адвокатом критериев<sup>1</sup>. Если при оценке этих факторов выясняется, что КИК является фиктивным образо-

<sup>1</sup> Как было сказано выше, генеральным адвокатом были указаны следующие три критерия: физическое присутствие, компетенция

ванием, которое не осуществляет никакой настоящей хозяйственной деятельности на территории государства размещения – члена ЕС, создание этой КИК должно рассматриваться как имеющее признаки полностью искусственной схемы. Такое возможно в частности в случае с дочерней компанией, которая служит «почтовым ящиком» или «ширмой» («letter-box» or «front» subsidiary). «Учреждение (incorporation) КИК должно соответствовать фактическому размещению (actual establishment) с целью ведения подлинной экономической деятельности (genuine economic activities) в государстве-члене пребывания».

В заключение суд указал:

«Статьи 43 и 48 Договора о создании ЕС должны толковаться как препятствующие включению в налоговую базу компании-резидента, размещенной в государстве-члене, прибыли, полученной контролируемой иностранной компанией в другом государстве-члене, когда эта прибыль подлежит в этом государстве более низкому уровню налогообложения, чем применимый в первом государстве, если только такое включение не относится лишь к полностью искусственным схемам, направленным на уход от национального налога, подлежащего уплате при нормальных условиях. Соответственно, такая налоговая мера не должна применяться, когда доказано, на основе объективных факторов, которые могут быть удостоверены третьими сторонами, что, несмотря на наличие налоговых мотивов, эта контролируемая компания фактически размещена в государстве-члене, являющимся государством нахождения, и ведет реальную экономическую деятельность в этом государстве».

Европейский суд предоставил британским судам самим решать, было ли наличие изъятия по «мотивационному критерию» достаточным для того, чтобы законодательство о КИК соответствовало Договору о создании ЕС.

Если национальный суд может дать мотивационному критерию, предусмотренному британским законодательством о

местных работников и добавляемая дочерней компанией стоимость.

КИК, такое толкование, при котором этот критерий исключает из режима налогообложения иностранные дочерние компании, если только речь не идет о полностью искусственных схемах, то законодательство о КИК соответствует принципу свободы размещения<sup>1</sup>.

Если же толкование мотивационного критерия будет таким, при котором:

- не применяется ни одно из исключений из правил о КИК;
- намерение добиться уменьшения суммы подлежащего уплате в Великобритании налога является основной причиной учреждения КИК; и
- британская материнская компания подпадает под действие правил о КИК несмотря на отсутствие объективных свидетельств наличия полностью искусственной схемы, то британское законодательство о КИК должно быть признано не соответствующим принципу свободы размещения<sup>2</sup>.

Как ожидали многие, решение по этому вопросу в любом случае не было бы в интересах государства, коль скоро «мотивационный критерий» по своему характеру обращен к цели КИК, а не (как того требует позиция Европейского суда по делу *Cadbury Schweppes*) к ее существу. Однако не прошло и трех месяцев со дня публикации решения Европейского суда (12 сентября 2006 г.), как парламент, стремясь учесть это решение, внес изменения в законодательство о КИК. Новые правила были объявлены в предварительном отчете по бюджету (Pre-Budget Report) 6 декабря 2006 г.<sup>3</sup> и вступили в силу немедленно.

Компаниям – резидентам Великобритании, имеющим КИК – резидентов в Европейском экономическом пространстве, была предоставлена возможность обращаться в налоговую службу

<sup>1</sup> *Wellens*, p. 12.

<sup>2</sup> *Wellens*, p. 12.

<sup>3</sup> Подробнее об этом отчете см.: Pre-Budget Report 2006. <http://www.hmrc.gov.uk/pbr2006/index.htm>



за снижением размера прибыли КИК, признаваемой для целей налогообложения прибылью материнской компании.

Такое снижение возможно лишь в отношении КИК, имеющей работников – физических лиц, а также коммерческое учреждение (*business establishment*). Размер такого снижения должен соответствовать «чистой экономической стоимости» (*net economic value*), которая прирастает у группы в целом в результате работы, выполняемой физическими лицами, нанятыми КИК.

В *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue* (2007)<sup>1</sup>, известном также, как *Thin Cap GLO*, Европейский суд снова оставил окончательное применение доктрины полностью искусственных схем на усмотрение национального суда. Здесь суд рассмотрел несколько пробных дел (*test cases*), в которых оспаривалось соответствие праву ЕС норм о недостаточной капитализации, действовавших в Великобритании до внесения изменений в 1995 г. и после внесения изменений в 1995 г. и 1998 г.<sup>2</sup> Суд постановил, что национальный суд должен признать, что рассматриваемые нормы были достаточно узкими в случае их соответствия трем критериям<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Текст решения в Интернете см., например, на <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004CJ0524:EN:HTML>

<sup>2</sup> После того как Европейский суд в деле *Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt* (2002) (текст решения в Интернете см. на <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62000CJ0324:EN:HTML>) признал не соответствующими праву ЕС действовавшие в Германии нормы о недостаточной капитализации, в суды Великобритании стали поступать заявления от корпораций с требованиями реституции или компенсации. Национальный суд отобрал некоторые пробные дела для обращения в Европейский суд с преюдициальным запросом. Во всех отобранных делах фигурировала та или иная компания-резидент, которая по крайней мере на 75% принадлежала не являющейся резидентом материнской компании и которой был предоставлен заем либо материнской компанией, либо иной не являющейся резидентом компанией, по крайней мере на 75% принадлежавшей материнской компании.

<sup>3</sup> Европейский суд требовал, чтобы нормы: — признавали выплаты процентов дочерней компанией — резидентом не являющейся резидентом материнской компании распреде-

Наконец, в *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue* (2008)<sup>1</sup>, известном также как *CFC Test Claimants*, Европейский суд рассмотрел британские нормы о КИК после *Cadbury* и не разрешил их применять, если они не соответствуют определенным требованиям.

В *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue* двадцать одна группа международных компаний подала заявления, оспаривающие соответствие праву ЕС действовавших в Великобритании положений о дивидендах и КИК, и заявления трех из этих групп — *Anglo American*, *Cadbury Schweppes* и *Prudential* — были отобраны для пробных дел. Указанные три группы утверждали, что они не уплачивали бы налоги, подлежащие уплате согласно этим положениям, или не несли бы расходы, требовавшиеся на то, чтобы соблюсти эти положения, если бы знали, что эти положения противоречат праву Сообщества. Европейский суд рассмотрел иные положения британского законодательства о прямом налогообложении, но в своем анализе норм о КИК применил лишь доктрину полностью искусственных схем.

лением лишь тогда, когда такие платежи превышают размер, который эти компании согласовали бы при нормальных коммерческих условиях (on an arm's length basis);

— облагали налогом как распределение выплаты процентов лишь в части превышения размера, который был бы согласован при нормальной коммерческой операции (arm's length transaction);

— предоставляли бы налогоплательщику возможность представить доказательство коммерческой оправданности операции, если схема не соответствует принципу нормальных коммерческих условий (arm's length principle).

Суд указал, что принцип нормальных коммерческих условий предусматривает «объективный элемент, который может быть независимо проверен для определения того, представляет ли рассматриваемая операция, полностью или в части, чисто искусственную схему, основная цель (essential purpose) которой – обойти налоговое законодательство этого государства-члена».

<sup>1</sup> В Интернете см. на <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005CO0201:EN:HTML>

В данном случае, поскольку Европейский суд ранее уже вынес решение по тому же вопросу в *Cadbury*, он принял мотивированный приказ (*reasoned order*), а не заключение (*opinion*).

Суд рассмотрел вопросы о том:

- исключает ли свобода передвижения применение законодательных положений, которые предусматривают включение в налоговую базу компании-резидента дохода, полученного КИК — резидентом государства — члена ЕС с низким уровнем налогообложения;
- исключает ли свобода передвижения применение требований о соответствии (*compliance requirements*), когда компания-резидент добивается неприменения требования об уплате налогов, уже уплаченных на прибыль этой контролируемой компании в государстве, резидентом которого она является (пункт 70).

Суд признал недопустимым применение норм о КИК, если только они не применяются «лишь к полностью искусственным схемам, направленным на избежание национального налога, подлежащего уплате при нормальных условиях»; «соответственно, такая налоговая мера не должна применяться, когда доказано, на основе объективных факторов, в наличии которых могут удостовериться третьи стороны, что, несмотря на наличие налоговых мотивов, эта КИК фактически размещена в государстве — члене ЕС, являющимся государством нахождения (*host Member State*), и ведет там подлинную хозяйственную деятельность».

Что касается требований о соответствии, Европейский суд допустил их применение при условии, что цель этих требований заключается в удостоверении того, что КИК фактически размещена и что ее деятельность является подлинной, если это не влечет недолжных административных ограничений.

Определение того, имело ли место соответствие указанным критериям, было оставлено за национальным судом.

27 июля 2007 г. британское Специальное налоговое управление (*Commissioners for the Special Purposes of the Income Tax Act (Special Commissioners)*) в *Vodafone 2 v Revenue and*

*Customs Commissioners*<sup>1</sup> решило, что законодательство о КИК, анализирувавшееся на предмет соответствия праву ЕС в *Cadbury Schweppes*, можно рассматривать как совместимое с доктриной полностью искусственных схем. Спор налоговой службы с компанией – резидентом Великобритании из группы *Vodafone (Vodafone 2)* начался еще до вынесения Европейским судом решения по *Cadbury Schweppes*.

11 декабря 2000 г. *Vodafone 2* учредил в Люксембурге дочернюю компанию *Vodafone Investment Luxembourg SarL (VIL)* для проекта по приобретению в марте 2000 г. германской компании *Mannesmann AG*. *VIL* стал промежуточной холдинговой компанией *Mannesmann AG* и других европейских телекоммуникационных компаний, в которых участвовала группа *Vodafone*. На балансе *VIL* было вложено в акционерный капитал (equity investments) на сумму 38 млрд евро и долговых вложений (debt investments) на сумму 35 млрд евро (займы, которые *VIL* предоставил группе *Mannesmann* и другим телекоммуникационным компаниям, для которых он был холдинговой компанией). Налоговая служба утверждала, что проценты, которые *VIL* получил по займам, должны учитываться в налоговой базе *Vodafone 2* в соответствии с британским законодательством о КИК.

*Vodafone* соглашался с тем, что *VIL* не подпадал ни под одно из пяти обычных исключений, предусмотренных законодательством о КИК, о которых говорилось выше в связи с делом *Cadbury Schweppes*, однако утверждал, что *VIL* соответствует «мотивационному критерию» и потому не должен признаваться КИК для целей этого законодательства. Главным же было утверждением о том, что в любом случае положения, устанавливающие требования, одновременное выполнение которых необходимо для соответствия мотивационному критерию (о которых также говорилось выше в связи с делом *Cadbury Schweppes*), не соответствуют праву ЕС, в частности нарушают «право на свободу размещения», и не могут применяться в части, касающейся таких прибылей.

<sup>1</sup> *Vodafone 2 v Revenue and Customs* [2008] EWHC 1569 (Ch) (04 July 2008) <http://www.bailii.org/ew/cases/EWHC/Ch/2008/1569.html>

Тем временем 12 сентября 2006 г. Европейский суд вынес решение по *Cadbury Schweppes*, и регистратор суда обратился к Специальному налоговому управлению с вопросом, предпочитает ли оно оставить свои вопросы представленными на рассмотрение суда. Специальное налоговое управление решило отозвать свой запрос и сосредоточиться лишь на вопросе соответствия законодательства о КИК праву ЕС.

В своем решении Специальное налоговое управление резюмировало значение решения по делу *Cadbury Schweppes* следующим образом: «...нам представляется, что руководство, даваемое Европейским судом в *Cadbury Schweppes*, заключается в том, что само законодательство о КИК вводит ограничение свободы размещения, которое может оправдываться на том основании, что оно дает Соединенному Королевству возможность «противодействовать практике, которая не имеет иной цели кроме избежания налога, подлежащего уплате при нормальных условиях на прибыль, получаемую от деятельности, ведущейся на национальной территории» (Соединенное Королевство). Однако указанное ограничение должно быть соразмерно решению этой задачи. Законодательство о КИК является соразмерным по отношению к этой задаче, если и поскольку оно сводит указанное ограничение к полностью искусственным схемам, предназначенным для избежания налога, подлежащего уплате в Соединенном Королевстве при нормальных условиях, т. е. схемам, относительно которых, помимо того что имеет место субъективный элемент, заключающийся в намерении получить налоговое преимущество, компания-резидент не доказала, на основе объективных факторов, в наличии которых могут удостовериться третьи стороны, что КИК фактически размещена в государстве — члене ЕС, являющемся государством нахождения, и ведет в нем подлинную хозяйственную деятельность».

Специальное налоговое управление решило (благодаря решающему голосу председательствующего), что мотивационный критерий в британском законодательстве о КИК можно истолковать как подлежащий применению лишь к полностью искусственным схемам и потому он соответствует пра-

ву ЕС. Именно это решение *Vodafone* обжаловал в Высокий суд (канцлерское отделение).

К тому времени как указанный суд рассмотрел дело, в британское законодательство о КИК были внесены поправки, о которых говорилось выше.

Рассматривавший дело *Vodafone 2* судья ответил по существу на вопрос, решение которого было возложено на национальный суд Европейским судом в *Cadbury Schweppes*, и изложил свое представление относительно совместимости британских норм о КИК в правом ЕС.

Сначала судья рассмотрел вопрос о том, в какой степени постановления Европейского суда обязательны для британских судов в контексте статьи 2 Закона 1972 г. о Европейских сообществах (European Communities Act 1972)<sup>1</sup>, предусматривающего включение права Европейского Сообщества в национальное право Великобритании. Вывод судьи был таков, что в соответствии с принципом «согласующегося толкования» (conforming interpretation) обязанность британских судов можно резюмировать так: «когда законодательство может быть разумно истолковано как согласующееся с обязательствами Соединенного Королевства перед Сообществом, английские суды обязаны делать так, даже если это предполагает отход от строгого и определенного толкования слов законодательства».

Однако сам судья, несмотря на это требование толковать британское законодательство как соответствующее решениям, выносимым Европейским судом, решил, что британские нормы о КИК (и, в частности, мотивационный критерий в пункте 3 статьи 748 Закона о подходном налоге и налоге с корпораций) не могут толковаться таким образом, чтобы применение норм о КИК ограничивалось компаниями, задействованными в полностью искусственных схемах. Он подтвердил, что «дело *Cadbury* устанавливает, что намерение избежать налога само по себе не делает операцию с участием КИК — резидента государства-члена искусственной схемой и, таким образом, злоупотреблением».

<sup>1</sup> Текст указанной статьи доступен в Интернете на <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1972/68/section/2>

И далее: «Положения пункта 3 недвусмысленны, и его цель очевидна, а именно пресекать уход от налогообложения, совершаемый материнскими компаниями, являющимися для целей налогообложения резидентами Соединенного Королевства... В пункте 3 отсутствуют слова, которые, при использовании общепринятых правил толкования, могут быть истолкованы как ограничивающие действие этого пункта таким образом, чтобы он соответствовал статье 43 [Договора о создании ЕС, посвященной свободе размещения], как объясняется в деле *Cadbury*».

В 2011 г. Европейская комиссия официально предложила Великобритании внести изменения в национальное законодательство, чтобы лучше учесть решения (rulings) Европейского суда относительно налогового режима контролируемых иностранных компаний (КИК). Несмотря на вынесение судом в 2006 г. решения по делу *Cadbury Schweppes*, Великобритания до настоящего времени не соблюдает требования законодательства ЕС о свободе размещения и свободном перемещении капитала. В частности, Великобритания продолжает облагать налогом в Великобритании прибыль дочерних компаний, размещенных в ЕС или в государствах — членах Европейской экономической зоны (ЕЭЗ). Согласно праву ЕС прибыль КИК, которые являются дочерними компаниями компаний, размещенных в государствах — членах ЕС или странах ЕЭЗ, не должна подлежать дополнительному налогообложению в стране материнской компании, если эти дочерние компании осуществляют подлинную хозяйственную деятельность.

Несмотря на принятые Великобританией корректировочные меры, Комиссия считает, что Великобритания до настоящего времени не выполняет свои обязательства в соответствии со статьями 49 и 63 (свобода размещения и свободное перемещение капитала) Договора о функционировании ЕС и статьями 31 и 40 Соглашения о Европейской экономической зоне. Более того, положения британского законодательства могут в определенных случаях приводить к дополнительному налогообложению прибыли, получаемой дочерними компаниями, осуществляющими подлинную хозяйственную деятельность в иных государствах — членах ЕС или странах ЕЭЗ.

Комиссия считает, что принятые Великобританией меры не являются достаточным ответом на решения Европейского суда по делам C-196/04 *Cadbury Schweppes* и C-201/05 *Test Claimants in the CFC and Dividend GLO*<sup>1</sup>.

По мнению Комиссии, законодательный ответ Великобритании на вышеназванные решения не устраняет дискриминационное ограничение направленного против злоупотреблений режима КИК. Новые положения позволяют британскому налогоплательщику сократить налоговую базу принадлежащей британским акционерам КИК при определенных ограничительных условиях. Однако они не предусматривают исключения из режима КИК всех дочерних компаний в государствах — членах ЕС (ЕЭЗ), которые не являются полностью искусственными и не задействованы в операциях по перемещению прибыли.

Комиссия направила письмо формального уведомления Великобритании 22 марта 2010 г.

Великобритания направила ответ Комиссии 15 июля 2010 г. Сообщенные сведения не были признаны Комиссией удовлетворительными<sup>2</sup>.

Итак, практика Европейского суда препятствует государствам — членам ЕС принимать нормы, направленные на борьбу с уходом от налогообложения, если только эти нормы не распространяются исключительно на «полностью искусственные схемы». Определенного руководства относительно того, что считать полностью искусственными схемами, у налогоплательщиков и государств ЕС нет. Однако практика Европейского суда свидетельствует, что пресекаться может значительно меньшее число направленных на уход от налогообложения операций, чем предпочли бы государства — члены ЕС.

Поскольку доктрина полностью искусственных схем устанавливает ограничения для направленных против ухода от

<sup>1</sup> Текст доступен в Интернете на сайте <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005O0201:EN:HTML>

<sup>2</sup> Taxation: Commission requests UK to further amend its treatment of controlled foreign corporations (CFCs). Brussels, 19 May 2011 <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/606&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>



налогообложения норм во всех государствах — членах ЕС, эта доктрина оказывает влияние на деятельность судебных и законодательных органов государств-членов. Национальным судам приходится толковать национальные нормы, направленные против ухода от налогообложения, руководствуясь практикой Европейского суда, и законодательные органы государств — членов ЕС должны корректировать или отменять нормы, которые иначе оставили бы в неприкосновенности.

## 2.2. РОЛЬ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ В ФОРМИРОВАНИИ НАЛОГОВОГО ПРАВА США

В США<sup>1</sup> уже в начальный период действия законодательства о налогообложении доходов суды тщательно изучали осуществляемые налогоплательщиками операции на предмет соответствия не только букве налогового закона, но и его духу, оценивали не только юридическую форму, но и экономическое содержание операций. Шестнадцатая поправка к Конституции США, разрешающая федеральное налогообложение доходов, была ратифицирована штатами в 1916 г. Соответствующий закон поначалу имел очень малый объем, и акты министерства финансов мало что проясняли. В судебной практике принципиально значимым стало вынесенное в 1935 г. решение Верховного суда по делу *Gregory v Helvering*, где была применена судебная доктрина фиктивности (деловой цели) сделки. Дело касалось операции, соответствующей буквальному смыслу Закона о доходах 1924 г., осуществив которую налогоплательщик настаивал на уплате налога в меньшем размере. Суд, придав особое

<sup>1</sup> Источники: *Postlewaite F. The Status of the Judicial Sham Doctrine in the United States. Revenue Law Journal. Volume 15, Issue 1. 2005. Article 8. <http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1162&context=rlj> ; *Toscher S., Rettig Ch. P. Ricketty Shelters. 2002. <http://www.lacba.org/showpage.cfm?pageid=2147> ; *Thuronyi V. Rules in OECD Countries to Prevent Avoidance of Corporate Income Tax. <http://www.mof.go.jp/english/soken/jst2002p3.pdf>***

значение намерению законодателя, признал операцию недействительной в целях налогообложения<sup>1</sup>.

Следуя таким курсом, суды старались установить цель принятия соответствующего закона и следили за соответствием операции не только его тексту, но и цели. Соответственно, судами создавались и применялись различные доктрины, проистекающие из одной и той же заботы о приоритете существа перед формой, но использующие разные формулировки.

Поначалу эти судебные меры противодействия уходу от налогообложения часто обозначали выражением «доктрина фиктивности» (*sham doctrine*). Однако в дальнейшем с ростом числа рассматриваемых споров такая практика становилась более изощренной, и терминология для обозначения таких защитных мер стала более разнообразной. В настоящее время используются выражения «доктрина [приоритета] содержания (существа) над формой» (*substance over form*), «доктрина операции по шагам» (*step transaction*), «доктрина экономического содержания (существа)» (*economic substance*), «доктрина деловой цели» (*business purpose*)<sup>2</sup>.

Разработки судов, направленные на борьбу с уходом от налогообложения, вскоре были признаны большинством налоговых консультантов в качестве фактора, который нужно учитывать при структурировании операции: вряд ли суд сочтет приемлемой операцию с оборотом средств, происходящим в течение короткого промежутка времени, приводящим к существенным налоговым последствиям при минимальных вложениях и несущественной экономической

<sup>1</sup> Подробнее см., например: *Gregory v. Helvering* (статья). [http://en.wikipedia.org/wiki/Gregory\\_v.\\_Helvering](http://en.wikipedia.org/wiki/Gregory_v._Helvering) ; *Gregory v. Helvering*, 293 U. S. 465 (1935) <http://supreme.justia.com/us/293/465/case.html>

<sup>2</sup> Один из окружных судов указал на то, что различия в подобной терминологии («фиктивность», «мотив получения прибыли» или «экономическое содержание») не имеют решающего значения, а нужен именно анализ как субъективной деловой цели, с которой налогоплательщик осуществляет операцию, так и объективного экономического содержания операции (дело *Long Term Capital Holdings v. United States* (2004)).

отдаче, и с иными признаками возможного несоответствия операции намерению законодателя.

Когда налогоплательщики поняли, что подобные искусственные операции будут признаваться недействительными, то стали гораздо реже прибегать к ним. Поэтому и в применении и толковании судебных доктрин, направленных на борьбу с уходом от налогообложения, наступил период относительного затишья.

Хотя порой возникали споры, в которых налоговая служба настаивала на перерасчете налоговых обязательств, руководствуясь среди прочего той или иной судебной разработкой, возникновение таких споров предотвращалось в значительной мере практикой применения налогового законодательства.

Однако начиная с 1990-х гг. налоговые консультанты стали подходить к планированию явно решительнее. Некоторые считают причиной недостаточное финансирование налоговой службы, что привело к сокращению числа проверок и придало смелости налогоплательщикам и их консультантам. Другие склонны объяснять это тем, что юридическая профессия в значительной мере превратилась в бизнес, от которого ожидают высокой доходности. Каковы бы ни были причины, ситуация с налоговым планированием в США в 1990-х гг. резко изменилась.

В результате последовал новый раунд изучения и толкования этих доктрин. Налоговые специалисты стали все больше стремиться к выигрышным налоговым последствиям через операции, соответствующие буквальному смыслу Налогового кодекса и актов уполномоченных ведомств, однако, скорее всего, никогда не охватывавшиеся замыслом законодателя. Разработка налоговых «схем» для состоятельных налогоплательщиков бухгалтерскими фирмами, инвестиционными банкирами и некоторыми юридическими фирмами привела к тому, что суды стали чаще обращаться к своим доктринам, направленным против ухода от налогообложения.

И все же в настоящее время суды стали принимать намного больше решений в пользу налогоплательщиков, чем можно было ожидать.

С ростом числа судебных споров возросла значимость последней судебной разработки для противодействия злоупотреблениям — «экономического содержания». В отсутствие этого «экономического содержания» обусловленная налоговыми соображениями операция, поставленная под сомнение налоговой службой, не получит оправдания.

Требуемое экономическое содержание присутствует, если выполняются два условия. Во-первых, у налогоплательщика субъективно должна была быть неналоговая цель осуществления операции. Во-вторых, должно быть объективное свидетельство реалистичной возможности получения прибыли без учета налоговых последствий.

С применением и толкованием этих критериев до полной ясности далеко. Хотя доктрина экономического содержания все шире применяется нижестоящими судами, Верховным судом она не рассматривалась, и потому для нее не было сформулировано единообразного определения. Нет единообразия и в ее применении разными судами.

Яркой иллюстрацией неопределенности с применением доктрин экономического содержания и деловой цели, а также наиболее показательным примером смягчения позиции судов в отношении ухищрений со стороны налогоплательщиков может служить решение Пятого окружного суда по делу *Сотраг* (2001).

Здесь налогоплательщиком была применена одна из наиболее искусственных выигрышных схем среди тех, споры по поводу которых были решены в пользу налогоплательщиков. Если бы это дело рассматривалось лет на десять раньше, суд, скорее всего, решил бы его в пользу налоговой службы. Операция длилась менее 24 часов, не имела или почти не имела отношения к хозяйственной деятельности налогоплательщика, операционные издержки были значительны, экономическая прибыль практически отсутствовала, а экономия на налоге была огромна.

*Сотраг* (налогоплательщик) купил американские депозитарные расписки<sup>1</sup> на акции нидерландской компании

<sup>1</sup> American depository receipts (ADRs) — расписки, удостоверяющие владение акциями иностранных компаний, акции которых об-

до выплаты дивидендов по ним, приобретя, таким образом, право на получение от нее дивидендов, подлежащих обложению удерживаемым в Нидерландах налогом. Расписки были проданы первоначальному продавцу почти сразу же после выплаты дивидендов по меньшей цене (за вычетом дивидендов), и у налогоплательщика образовался капиталный убыток. Этот убыток был использован для вычета из суммы прироста капитала, заявленной по другой операции, не связанной с рассматриваемой. Далее, удержание в Нидерландах налога повлекло возникновение у налогоплательщика права на зачет иностранного налога (*foreign tax credit*).

Налоговый суд<sup>1</sup> указал, что операции недоставало экономического содержания, она объяснялась исключительно налоговыми соображениями, и единственной ее целью было минимизировать налоги, что «не включает права заниматься финансовыми фантазиями и ожидать при этом, что Налоговая служба (IRS) и суды будут подыгрывать». Однако при рассмотрении апелляции Пятый окружной суд<sup>2</sup> не согласился с этим решением и охарактеризовал позицию налоговой службы и Налогового суда как стремление «подтасовать карты» (*stack the deck*) против налогоплательщика.

ращаются на финансовых рынках США. Позволяют инвесторам в США покупать акции иностранных компаний без заключения трансграничных сделок. Цена этих расписок указывается в долларах США, дивиденды выплачиваются в долларах США, и эти расписки могут обращаться подобно акциям компаний, осуществляющих деятельность в США. (*American Depository Receipt* [http://en.wikipedia.org/wiki/American\\_depository\\_receipt](http://en.wikipedia.org/wiki/American_depository_receipt) )

<sup>1</sup> Специализированный федеральный суд, рассматривающий налоговые споры в качестве первой инстанции. Решения Налогового суда могут пересматриваться апелляционными судами соответствующих округов. Подробнее см., например: *United States Tax Court* [http://en.wikipedia.org/wiki/United\\_States\\_Tax\\_Court](http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Tax_Court)

<sup>2</sup> Текст решения Пятого окружного суда по делу *Compaq* доступен в Интернете на сайте <http://www.ca5.uscourts.gov/opinions/pub/00/00-60648.cv0.wpd.pdf>

Основными вопросами при рассмотрении дела *Comraq* были применение доктрин экономического содержания и деловой цели при данных обстоятельствах. Пятый окружной суд начал анализ дела с последней данной Верховным судом интерпретации доктрины экономического содержания. В деле *Frank Lyon Company v. United States* (1978) Верховный суд<sup>1</sup> указал, что когда «присутствует настоящая многосторонняя операция с экономическим содержанием, осуществить которую вынуждают или поощряют реальные деловые обстоятельства или правовые предписания, осуществляемая по не имеющим отношения к налогам соображениям и не формируемая исключительно направленными на уход от налогообложения приемами [...] государству следует отнестись с уважением к произведенному сторонами распределению прав и обязанностей». Также Пятый окружной суд заметил, сославшись на свое решение по делу *Merryman v. Commissioner* (1989), что «наличие налоговой выгоды в результате операции не делает ее автоматически фиктивной до тех пор, пока эта операция обусловлена не имеющими отношения к налогам соображениями».

Пятый окружной суд обратил внимание на решение Четвертого окружного суда 1985 г. по делу *Rice's Toyota World Inc. v. Commissioner*, в котором содержится известный и авторитетный анализ доктрин экономического содержания и деловой цели. По этому делу суд указал, что для того чтобы «трактовать операцию как фиктивную, суд должен выяснить, что налогоплательщик не стремился достичь никакой деловой цели, кроме получения налоговых выгод, участвуя в операции, и эта операция не имела никакого экономического содержания из-за отсутствия разумной вероятности получения прибыли». При этом в деле *Comraq* Пятый окружной суд заметил, что Третий окружной суд в деле *ACM P'ship v. Commissioner* (1998) сформулировал идею несколько иначе, указав, что деловая цель и разумная вероятность

<sup>1</sup> Текст решения Верховного суда по делу *Frank Lyon Company v. United States* доступен в Интернете на сайте <http://supreme.justia.com/us/435/561/case.html>

получения прибыли были просто факторами, которые должны приниматься во внимание при определении того, фиктивна ли операция («Эти разные аспекты исследования на предмет экономической фиктивности не образуют отдельные элементы некоего «жесткого двухступенчатого анализа», а скорее представляют связанные факторы, каждый из которых дает сведения для анализа того, имела ли операция достаточное содержание, помимо того, что налоговые последствия нельзя недооценивать, коль скоро дело касается налогообложения»). Пятый окружной суд не решил, какой взгляд принять, поскольку пришел к заключению, что в операции *Compaq* с депозитарными расписками присутствовали и экономическое содержание, и деловая цель (получение прибыли).

Обосновывая это заключение, Пятый окружной суд опирался на решение Восьмого окружного суда по делу *I. E. S. Industries, Inc. v. United States* (2001), где операция с американскими депозитарными расписками, подобная операции в деле *Compaq*, не была признана фиктивной для целей налога на доходы. Здесь Восьмой окружной суд предпринял двухступенчатый анализ, представленный в вышеупомянутом деле *Rice's Toyota World Inc. v. Commissioner*, и сделал вывод, что как экономическое содержание, так и деловая цель были налицо, а следовательно, по данному делу не требуется решать вопрос о том, должна ли операция признаваться фиктивной, если присутствует только экономическое содержание или только деловая цель.

В операции *Compaq* Пятый окружной суд усмотрел экономическое содержание и отметил непоследовательность проведенной налоговой службой и Налоговым судом оценки перспективы получения прибыли. По мнению Пятого окружного суда, Налоговый суд допустил ошибку, не учтя при исчислении посленалоговой прибыли *Compaq* сумму в 3,4 млн долл., право на зачет которой при исчислении суммы подлежащего уплате в США налога (*U. S. tax credit*) тот получил. Суд указал, что это упущение привело Налоговый суд к неверному выводу о возникновении в результате операции чистого посленалогового убытка около 1,5 млн долл. Суд указал, что «если действие на-

логового законодательства, отечественного или иностранного, должно приниматься во внимание, когда оно приводит к сокращению чистого потока наличности от операции (transaction's net cash flow), действие налогового законодательства следует принимать во внимание, когда оно приводит к увеличению потока наличности. Чтобы анализ был последовательным, он должен либо учитывать все результаты действия налогового законодательства, либо не учитывать ни одного из них. Учитывать их только тогда, когда происходит сокращение потока наличности, означает подтасовывать карты против признания операции прибыльной». Если результат операции определен последовательно, согласно позиции Пятого окружного суда, *Comptaq* получил от операции с депозитарными расписками прибыль как с учетом, так и без учета налога.

Хотя Налоговый суд установил, что стороны стремились минимизировать связанные с операцией риски, Пятый окружной суд установил, что риски присутствовали и не были несущественными. Существенным было признано то, что операция производилась на открытом рынке (среда, неподконтрольная налогоплательщику), рыночная цена депозитарных расписок могла измениться, отдельные сделки могли сорваться или быть совершены ненадлежащим образом, а дивиденды могли быть не выплачены или выплачены в ином размере, чем ожидалось. Суд указал, что «отсутствие риска, который можно законно исключить, не делает операцию фиктивной». Приведенные аргументы отличают решение по делу *Comptaq* от прежних решений Пятого окружного суда, в которых он признавал операции фиктивными при отсутствии независимых третьих сторон или риска, обусловленного независимостью рынка (independent market risk). Так, в деле *Freytag v. Commissioner* (1990) фиктивность была аргументирована тем, что инвестиционные агенты налогоплательщика «обладают абсолютной властью над установлением цен и времени операций, которые происходили на изолированном рынке, созданном им самим».

В США с применением направленных на борьбу с уходом от налогообложения судебных доктрин в спорах, связанных с налогообложением доходов, по-прежнему много неопределенности. Ни один из рассматривавшихся в



последнее время такого рода споров еще не рассматривался Верховным судом.

Возросшая активность налогоплательщиков в части минимизации налоговых обязательств привлекла внимание конгресса, и он стал все больше рассматривать вопрос о законодательном установлении критериев, которыми руководствовались бы суды при определении экономического содержания операций, а также о законодательном противодействии использованию налогоплательщиками одобренных судами операций. Некоторые объясняют этот сдвиг творческой активности от одной ветви власти к другой возросшим формализмом в толковании судами налогового законодательства. Суды стали все больше руководствоваться прямо написанным в законе, а не прибегать к таким углубленным изысканиям, как поиск цели принятия законодательного акта или предсказание того, как стал бы реагировать Конгресс, столкнувшись он с той же конкретной ситуацией.

Эта последняя тенденция проявилась и при рассмотрении Верховным судом дела *Gitlitz v Commissioner* (2001)<sup>1</sup>. Верховный суд счел приемлемой операцию, повлекшую налоговый убыток без сопутствующего экономического убытка для налогоплательщика. В ответ на замечание со стороны налоговой службы, что без судебного вмешательства операция повлечет «двойной подарок» (*double windfall*), суд указал: «Поскольку текст Кодекса позволяет налогоплательщикам получать здесь эти выгоды, нам не нужно касаться этого вопроса политики».

Упомянувшееся выше решение по делу *Compaq* — яркий пример судебной практики, способствовавшей тому, что противодействие злоупотреблениям со стороны налогоплательщиков стало в большей степени заботой законодательной власти. После решения по делу *Compaq* законодатель усложнил дальнейшее применение налогоплательщиками такого рода схем. Теперь согласно Налоговому кодексу для получе-

<sup>1</sup> Текст решения Верховного суда по делу *Gitlitz v Commissioner* доступен в Интернете на сайте <http://supreme.justia.com/us/531/206/case.html>

ния возможности зачета иностранного налога, удерживаемого в отношении дивидендов, налогоплательщик должен владеть акциями по крайней мере 15 дней (параграф 901 (k)). После этого изменения налогоплательщики по-прежнему могут осуществлять операции по примеру *Compaq*, но теперь обязательное 15-дневное владение акциями потребует отвлечения на это капитала и создаст для владельца риск колебаний стоимости акций.

Суды же становятся более терпимыми к ухищрениям налогоплательщиков и считают, что если нужны средства противодействия, то об этом должен заботиться конгресс.

### 3. Значение судебной практики как источника отечественного права в прошлом и настоящем

Несмотря на наличие в различные периоды до-революционной истории России отдельных элементов прецедентного регулирования (к каковым некоторые авторы относят приговоры и указы Боярской думы XVI–XVII вв., решения Гражданского кассационного департамента Сената и пр.<sup>1</sup>), отечественная правовая доктрина в целом никогда не склонна была отводить прецедентам заметную роль среди источников права и тяготела к позициям континентальной системы.

В советский период эта традиционная для России приверженность нормативистскому подходу еще более усилилась. Непризнание правотворческих полномочий судов рассматривалось в качестве залога социалистической законности. Наиболее ярко эта позиция выражена в следующем пассаже одиозного Вышинского: «Советский суд

<sup>1</sup> См., например: *Ключевский В. О.* Боярская дума Древней Руси. М.: Синодальная типография, 1902. С. 454; 476, 477, 479, 499, 507; *Верещагин А. Н.* Судебное правотворчество в России. М.: Международные отношения, 2004; *Бурков А. Л.* Конвенция о защите прав человека в судах России. М.: Волтерс Клуверс, 2010.

не создает нового права. Советские судьи — не законодатели... Судебная деятельность не является источником закона; наоборот, закон является источником судебной деятельности»<sup>1</sup>. Парадоксально, что такая щепетильность в отстаивании принципа разделения властей отмечалась в стране, отвергавшей этот принцип среди прочих «ложных ценностей буржуазной демократии».

Как бы то ни было, отрицание судебного прецедента в качестве источника советского права всегда было одним из важных постулатов его доктрины. С. С. Алексеев в своем учебнике «Теория государства и права» среди прочих источников права выделял административные и судебные прецеденты, но сферу их распространения ограничивал странами, «где в интересах господствующего класса правотворческие функции имеют судебные органы, а также органы, решающие административные дела (например, в Англии, США)»<sup>2</sup>. С. Л. Зивс в своей монографии, посвященной источникам права, говоря о видах источников советского права, исключает прецеденты из их числа<sup>3</sup>. С. И. Вильнянский категорично утверждал: «Единый прецедент не создает у нас права»<sup>4</sup>, допуская, однако, что судебная практика может приобретать качество источника права по мере накопления одинаковых решений, называя это «множественным прецедентом».

Попытку смягчить отношение к прецеденту в советском праве предприняли в 1975 году С. Н. Братусь и А. А. Венгеров в своей работе «Понятие, содержание и формы судебной практики»<sup>5</sup>. Авторы обращали внимание на то, что в своем постановлении от 30 июня 1964 г. Пленум Верховного суда

<sup>1</sup> *Вышинский А. Я.* Теория судебных доказательств. М.: НКЮ СССР, 1941. С. 6–7.

<sup>2</sup> *Алексеев С. С.* Теория государства и права. М.: Юрид. лит., 1985. С. 70.

<sup>3</sup> *Зивс С. Л.* Источники права. М.: Наука, 1981. С. 23–33.

<sup>4</sup> *Вильнянский С. И.* Значение судебной практики в гражданском праве: Ученые труды ВИЮН. М., 1947. Вып. IX. С. 245.

<sup>5</sup> *Братусь С. Н., Венгеров А. Б.* Понятие, содержание и формы судебной практики // Судебная практика в советской правовой системе/под ред. С. Н. Братуся. М.: Юрид. лит., 1975. С. 54.

«предложил систематизировать и учитывать в судебной деятельности не только руководящие разъяснения, но и решения судов по вопросам, имеющим принципиальный характер». Подобные решения авторы называли «прецедентами (судебного) толкования», признавая за ними убеждающую силу. В этом термине трудно не усмотреть тавтологии (поскольку всякий прецедент предполагает толкование) прибегнуть к которой авторов, видимо, побудило опасение вступить в открытый конфликт с господствующим мнением, не признающим прецедент источником советского права.

Однако при всем ригоризме официальной доктрины необходимо было обеспечивать единообразие судебной практики. Эта задача решалась (и по сей день решается) путем надления различных инстанций функцией издания «руководящих разъяснений» для судов по применению законодательства. Такие «руководящие разъяснения» нельзя отнести к прецедентам, хотя они вытекают из судебной практики. По форме и содержанию они больше похожи на нормативные правовые акты, поскольку не привязаны к обстоятельствам конкретных дел, во всяком случае — не решают их по существу, а обязательные для нижестоящих судов предписания излагаются в них в общем виде, рассчитанном на многократное применение. Тем не менее для поддержания чистоты теории, эти руководящие разъяснения, обладающие всеми свойствами нормативного акта, официально источником права так и не были признаны.

Эта новая, характерная именно для советской правовой системы форма судебного правотворчества возникла уже в первые годы советской власти. В статье 6 части третьей декрета «О суде» № 2, утвержденного 15 февраля 1918 г. Президиумом ВЦИК, декларировалось учреждение в Петрограде Верховного судебного контроля, который «в случае отмеченных им противоречий в толковании законов различными кассационными инстанциями, выносит объединяющие принципиальные решения, которые кассационными инстанциями принимаются впредь к руководству...»<sup>1</sup>. Однако этот высший

<sup>1</sup> Декреты Советской власти. Т. I. М.: Госполитиздат, 1957. С. 468.

судебный орган так и не был создан, а функции общего надзора за деятельностью всех судебных органов и «преподания им руководящих разъяснений и указаний по действующему советскому праву» перешли к Народному комиссариату юстиции<sup>1</sup>. Таким образом, первые руководящие разъяснения были актами правотворческой деятельности не судебного, а административного органа. Однако в ходе реформы судостроительства в 1922–1924 гг. полномочия по осуществлению судебного контроля вернулись к судебной системе<sup>2</sup>.

Так, одной из важных задач Верховного суда СССР согласно Положению о нем 1924 г. была «дача верховным судам союзных республик руководящих разъяснений и толкований общесоюзного законодательства». Эти разъяснения содержались в постановлениях Верховного суда СССР, имеющих обязательную силу для всех судов и учреждений Союза СССР и союзных республик<sup>3</sup>. Вот как характеризует руководящие разъяснения Х. Б. Шейнин: «Давались они только по вопросам применения общесоюзного законодательства. Разъяснения отличались краткостью и лаконичностью и являлись как бы ответом на возникающие в работе судов и других органов вопросы, связанные с применением главным образом уголовного и уголовно-процессуального законодательства»<sup>4</sup>.

На протяжении всего советского периода Верховный суд СССР сохранял за собой право давать верховным судам республик руководящие разъяснения общесоюзного законодательства. Аналогичные полномочия принадлежали верховным судам союзных республик в части республиканского законодательства<sup>5</sup>. Правда, положение об обязательности руководящих

<sup>1</sup> П. 1 Положения о высшем судебном контроле, утвержденного Декретом ВЦИК от 10.03.1921. Там же.

<sup>2</sup> *Портнов В. П., Славин М. М.* Становление правосудия Советской России (1917–1922 гг.). М.: Наука, 1990. С. 139

<sup>3</sup> *Шейнин Х. Б.* Руководящие разъяснения Пленума Верховного суда СССР и контроль за их выполнением // *Высший судебный орган в СССР*/под ред. Смирнова Л. Н. М.: Юрид. лит., 1984. С. 93.

<sup>4</sup> Там же.

<sup>5</sup> См., например, ст. 56 Закона РСФСР от 08.07.1981 «О судостроительстве РСФСР».

разъяснений Пленума Верховного суда СССР в тексте Положения о Верховном суде СССР 1929 г. не сохранилось и было восстановлено лишь в 1979 г. с принятием нового законодательного акта, регулирующего правовой статус Верховного суда СССР. Однако эти изменения законодательства, скорее, можно считать техническими и не влияющими на юридическую силу руководящих разъяснений Пленума, само название которых указывает на их обязательность для нижестоящих судов. Это мнение подтверждается многочисленными высказываниями в специальной литературе, относящимися к периоду отсутствия в законодательстве формального указания на обязательность руководящих разъяснений. Так, С. Н. Братусь и А. Б. Венгеров в своей работе 1975 г. утверждали, что руководящими разъяснениями Пленума Верховного суда СССР «обязаны руководствоваться все иные звенья судебной системы»<sup>1</sup>, а А. С. Пиголкин в 1962 г. находил эти разъяснения даже «формально обязательными»<sup>2</sup>.

Признание обязательной силы руководящих разъяснений порождало вопрос о возможности включения их в число источников советского права.

Мнение о том, что руководящие указания (разъяснения) Пленума Верховного суда СССР могут быть признаны источниками советского права, получило определенное распространение среди ученых. Так, анализируя юридическую природу руководящих разъяснений Пленума Верховного суда СССР, С. И. Вильнянский не относил их к формам судебного правотворчества. По его мнению, они являлись, скорее, нормативными актами, родственными с подзаконными нормативными актами, и поэтому подлежали включению в число источников права<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> *Братусь С. Н., Венгеров А. Б.* Понятие, содержание и формы судебной практики // Судебная практика в советской правовой системе/под ред. С. Н. Братуся. М.: Юрид. лит., 1975. С. 54.

<sup>2</sup> *Пиголкин А. С.* Толкование нормативных актов в СССР. М.: Госюриздат, 1962. С. 133.

<sup>3</sup> *Вильнянский С. И.* Указ. соч. С. 250.

В редакционной статье журнала «Советское государство и право» за 1957 год постановления Пленума Верховного суда СССР, содержащие разъяснения, одновременно характеризовались как акты толкования и как источники права<sup>1</sup>. Поводом к появлению этой статьи послужил поступивший в редакцию журнала ряд писем и статей, в которых большинство авторов поддерживали эту точку зрения.

Однако мнение о том, что руководящие разъяснения Пленума Верховного суда СССР являются источником права, так и не стало частью официальной доктрины, поскольку противоречило тезису о недопустимости наделения судов нормотворческими функциями. По этой причине нормотворческая функция Верховного суда СССР обычно маскировалась под толкование права, которое якобы не создает новых норм.

Эту логику попытался обосновать А. С. Пиголкин в работе «Толкование нормативных актов в СССР», вышедшей в 1961 году. Он считал, что в некоторых постановлениях Пленума Верховного суда СССР, изданных до 1957 г., действительно содержатся новые самостоятельные правовые нормы, поскольку действовавшее в то время законодательство предусматривало обязанность Верховного суда СССР «давать руководящие указания всем судебным учреждениям страны по вопросам судебной практики». Таким образом, заключает А. С. Пиголкин, «говоря в данном случае о «руководящих указаниях», закон вовсе не предусматривал, что в них не могут содержаться новые правовые нормы». Однако после принятия положения о Верховном суде СССР 1957 г. «дело коренным образом изменилось». На Пленум Верховного суда СССР была возложена обязанность давать руководящие разъяснения судам по вопросам применения законодательства при рассмотрении судебных дел. По вопросам же, подлежащим разрешению в законодательном порядке, он имел право входить в Президиум Верховного Совета СССР с представлениями. Эта норма, по мнению А. С. Пиголкина, должна была толковаться следующим образом: если Пленум считает

<sup>1</sup> «О руководящих разъяснениях Пленума Верховного суда СССР»//Советское государство и право. 1955. № 8. С. 18.



необходимым издать новую правовую норму с самостоятельным содержанием, он должен обратиться с представлением в Президиум Верховного Совета СССР, но отнюдь не издавать свое постановление<sup>1</sup>. Таким образом, резюмирует автор, после вступления в силу Положения о Верховном суде СССР 1957 г. Пленум Верховного суда СССР перестал создавать нормы права.

На наш взгляд, этот вывод не имеет под собой серьезных оснований, поскольку и после 1957 г., говоря о руководящих указаниях, «закон вовсе не предусматривал, что в них не могут содержаться новые правовые нормы». В действительности новые нормы содержались в постановлениях пленума, принятых как до, так и после этой даты. Любое ограничительное или расширительное толкование создает новую норму, поскольку меняет содержание или сферу применения существующей. В противном случае разъяснения были бы попросту бессодержательны и не несли никакой регулятивной нагрузки. Что касается права законодательной инициативы, то оно используется лишь тогда, когда проблемы правоприменительной практики не могут быть решены путем толкования — то есть когда нормы закона сформулированы слишком жестко и не оставляют простора для интерпретации.

Таким образом, в советский период официальное отношение к феномену судебного правотворчества отличалось непоследовательностью. С одной стороны, прецедент категорически отвергался в качестве источника права по мотиву недопустимости наделения судов правотворческими функциями. С другой стороны, верховные суды Союза ССР и республик были наделены правотворческими полномочиями едва ли не в большей мере, чем высшие суды стран общего права, поскольку руководящие разъяснения по своей природе ближе к закону, чем классические прецеденты. Более того, в отдельные периоды советской истории обязательность руководящих разъяснений прямо закреплялась в законодательстве, чего не наблюдалось применительно к прецедентам в странах общего права.

<sup>1</sup> *Пиголкин А. С.* Указ соч. С. 134–135.

## СУДЕБНЫЕ АКТЫ КАК ИСТОЧНИКИ СОВРЕМЕННОГО РОССИЙСКОГО ПРАВА

В постсоветский период роль судебной системы в формировании отечественного права резко возросла. Прежде всего, это связано с созданием Конституционного суда, правотворческие полномочия которого для России беспрецедентны, так как конституция в основном состоит из норм-принципов, наполняющихся реальным содержанием именно за счет толкований Конституционного суда.

Например, сотни решений Конституционного суда в налоговой сфере, по существу, основаны на двух статьях конституции, сводимых к тезисам: «граждане равны перед законом» и «каждый обязан платить законно установленные налоги». Из этих статей Конституционным судом выведены, в частности, правила о допустимости повторного взыскания налога с «недобросовестного» налогоплательщика, если налог не поступил в бюджет вследствие банкротства банка; о нераспространении срока давности взыскания налоговых санкций на налогоплательщиков, «противодействовавших налоговому контролю» и пр.

Закон «О Конституционном суде РФ» относит к его полномочиям только толкование конституции. Положения прочих нормативных актов Конституционный суд полномочен только *отменять (в случае их противоречия конституции), но не изменять или дополнять*. Несмотря на это, своими решениями Конституционный суд РФ приписал себе еще один вид полномочий, прямо не предусмотренный Законом, — «выявление конституционно-правового смысла» тех или иных нормативных актов — то есть, по сути, их общеобязательное толкование. Правда, уже в первоначальной редакции Закона «О Конституционном суде РФ» содержалась норма, согласно которой, принимая решение по делу, Конституционный суд оценивает «как буквальный смысл рассматриваемого акта, так и смысл, придаваемый ему официальным и иным толкованием или сложившейся правоприменительной практикой, а также исходя из его места в системе правовых актов» (ч. 2 ст. 74). Из этого, на наш взгляд, следует лишь то, что норма

может быть признана неконституционной и в том случае, когда при отсутствии противоречий конституции в самом ее тексте такие противоречия наблюдаются в правоприменительной практике при толковании этой нормы. Однако из этого совершенно не вытекают полномочия Конституционного суда давать *собственное* общеобязательное толкование нормы, признанной им конституционной, то есть фактически присваивать себе полномочия законодателя.

Свое понимание полномочия по выявлению «конституционно-правового смысла» тех или иных нормативных актов Конституционный суд РФ четко сформулировал в Определении от 11.11.2008 № 556-О-Р<sup>1</sup>. В соответствии с п. 3 этого определения если Конституционный суд установит, что неконституционный смысл придается норме в результате не адекватного конституции ее истолкования правоприменителем, он вправе, не устраняя саму норму из правовой системы, — поскольку это может создать трудности в правоприменении, — «восстановить ее конституционно-правовую интерпретацию, признав не противоречащей Конституции Российской Федерации в выявленном в результате конституционного судопроизводства конституционно-правовом смысле». Постановление Конституционного суда РФ, которым подтверждается конституционность нормы в данном им истолковании, *тем самым исключает любое иное, т. е. неконституционное ее истолкование*, а следовательно, и применение в неконституционной интерпретации. Судебный акт, вынесенный на основе нормы, примененной в противоречии с ее конституционно-правовым смыслом, подлежит пересмотру на тех же условиях, что и акт, вынесенный на основе нормы, признанной не соответствующей конституции. По нашему мнению, в комментируемом определении Конституционный суд произвольно расширил свои полномочия по сравнению с предоставленными ему законом.

Решения Конституционного суда РФ выносятся в форме постановлений и определений. В соответствии с Законом

<sup>1</sup> Определение Конституционного суда Российской Федерации от 11.11.2008 г. № 556-О-Р.

о Конституционном суде итоговые решения по существу большинства вопросов, входящих в его компетенцию, именуются постановлениями, а прочие — определениями. В частности, в форме определений выносятся решения о разъяснении решений Конституционного суда, об отказе в принятии обращения к рассмотрению по мотивам, указанным в статье 43 закона о Конституционном суде (в том числе если по предмету обращения Конституционного суда РФ ранее было вынесено постановление, сохраняющее свою силу). Тем не менее на практике определения Конституционного суда имеют равную юридическую силу с постановлениями, а иногда — и превосходят их в силе, например в случаях, когда, разъясняя свое постановление, Конституционный суд фактически его опровергает, о чем подробнее пойдет речь ниже.

Беспрецедентная роль актов Конституционного суда в системе источников российского права определяется не только их надзаконным характером, но и бессрочным действием. Законом о Конституционном суде не предусмотрено возможности изменения или отмены его решений. Формально даже изменение нормы конституции, на которой основано то или иное решение, не пресекает его действия. Для сравнения отметим, что ни Верховный суд США, ни палата лордов Великобритании не считают себя безусловно связанными собственными прецедентами. Также отметим, что пленумы Высшего арбитражного и Верховного судов РФ периодически пересматривают и отменяют свои акты, посвященные разъяснению законодательства, причем делают это и при отсутствии изменений в соответствующих законах. Эта практика пленумов Высшего арбитражного и Верховного судов РФ не основана на прямом указании закона, поскольку правотворческая деятельность этих высших судебных инстанций вообще мало законодательно регламентирована. Однако для Конституционного суда толкование конституции и законов является основным видом деятельности, и он не вправе принимать решений, прямо не поименованных в законе о Конституционном суде. А этот закон допускает лишь исправление Конституционным судом неточностей (описок и явных редакционных и технических погрешностей) в своем

решении или официальное разъяснение последнего по ходатайству органов и лиц, имеющих право на обращение в Конституционный суд. В результате практическая потребность в пересмотре собственных позиций реализуется посредством издания «разъяснений» ранее принятых решений, по существу им прямо противоречащих. Наибольшее число примеров этой практики можно найти в налоговой сфере, когда благоприятные для налогоплательщиков решения Конституционного суда впоследствии пересматривались ввиду их несоответствия фискальным интересам государства.

В частности, Конституционный суд трижды рассматривал вопрос о возможности применения нулевой ставки НДС при осуществлении расчетов по экспортным сделкам в денежной форме (в том числе — путем уступки права требования дебиторской задолженности от третьего лица с помощью векселя, плательщиком по которому является третье лицо) и каждый раз приходил к разным выводам. Сначала (Постановлением от 20.02.2001 № 3-П) Конституционный суд РФ признал, что исчисление подлежащей взносу в бюджет суммы налога на добавленную стоимость не зависит от формы расчетов между продавцом и покупателем, поскольку основано на общем правиле определения добавленной стоимости как разницы между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат на их производство и реализацию, не обусловленном какими-либо особенностями отношений между хозяйствующими субъектами.

Впоследствии (Определением от 8.04.2004 № 169-О) Конституционный суд РФ установил, что фактически уплаченными могут признаваться лишь те суммы налога, которые оплачиваются налогоплательщиком *за счет собственного имущества или за счет собственных денежных средств*. При проведении зачета встречных требований начисленные налогоплательщику суммы налога подлежат вычету только при выполнении налогоплательщиком такого обязательного условия как оплата предыдущему кредитору полученного от него права требования к поставщику. В случае же оплаты начисленных поставщиками сумм налога с помощью имущества, полученного налогоплательщиком по договору

займа, несмотря на факт отчуждения налогоплательщиком-заемщиком в оплату начисленных поставщиками сумм налога заемного имущества (в том числе заемных денежных средств и заемных ценных бумаг), начисленные суммы налога *могут быть приняты к вычету только в момент исполнения налогоплательщиком своей обязанности по возврату суммы займа*. Данное Определение позволило налоговым органам отказывать в праве на вычет НДС в целом ряде случаев, в том числе: если сумма налога уплачена налогоплательщиком поставщику путем предъявления права требования, не оплаченного налогоплательщиком предыдущему кредитору, либо путем передачи поставщику за приобретенные товары имущества, ранее полученного налогоплательщиком безвозмездно, либо путем передачи имущества, полученного налогоплательщиком по договору займа, до момента исполнения налогоплательщиком своей обязанности по возврату суммы займа.

Это заставило Российский союз промышленников и предпринимателей ходатайствовать перед Конституционным судом об официальном разъяснении его Определения от 8.04.2004 № 169-О. Разъясняя свое определение, КС РФ фактически его опроверг, заявив, что «из Определения от 8.04.2004 № 169-О *не следует, что налогоплательщик во всяком случае не вправе произвести налоговый вычет, если сумма налога на добавленную стоимость уплачена им поставщику товаров (работ, услуг) в составе цены, в частности денежными средствами (в том числе до момента исполнения налогоплательщиком обязанности по возврату займа)*»<sup>1</sup>. Одновременно Конституционный суд РФ указал, что право на вычет не может быть предоставлено, «если имущество, приобретенное по возмездной сделке, к моменту его передачи поставщику в счет оплаты начисленных сумм налога не только не оплачено либо оплачено не полностью, но и *явно не подлежит оплате в будущем*». Таким образом, фактически Конституционный суд свел возможность отказа в праве на вычет к случаям мошеннических действий налогоплательщика,

<sup>1</sup> См. Определение КС РФ от 4.11.2004. № 324-О.

направленных на уклонение от налогообложения. Однако эта попытка Конституционного суда смягчить последствия своей ошибки не многим улучшила положение налогоплательщика. Сосуществование трех противоречащих друг другу решений Конституционного суда делает непредсказуемым исход конкретного дела. Ситуация усугубляется тем, что обычно применяемое для разрешения юридических коллизий правило о приоритете более поздней нормы над более ранней плохо применимо к решениям Конституционного суда. Это обусловлено тем, что, не имея права явно отказаться от ранее сформулированной позиции, Конституционный суд вынужден искать в ней лазейки, пользуясь туманными, казуистическими формулировками. В результате в позднейшем по времени принятии решения при желании можно найти аргументы как подтверждающие, так и опровергающие более раннее.

Представляется, что во избежание возникновения таких юридических коллизий Конституционному суду должно быть предоставлено право отменять свои прежние решения. Очевидным недостатком такого подхода является признание того факта, что нормы Конституции не имеют имманентного им объективного содержания, не зависящего от текущей конъюнктуры или мнений конкретных судей. Однако, на наш взгляд, потери для авторитета Конституционного суда, которые может повлечь отмена им своих прежних ошибочных или препятствующих развитию права решений, с лихвой компенсируются выгодами от повышения степени определенности правоприменительной практики.

### *Проникновение элементов классической прецедентной системы в арбитражный процесс*

Вторым фактором, обусловившим повышение веса судебных актов среди источников российского права, было постепенное проникновение элементов классической прецедентной системы в арбитражный процесс.

Изначально Высший арбитражный суд (далее также — ВАС РФ) был наделен теми же полномочиями по изданию

разъяснений по вопросам судебной практики, какими традиционно обладал Верховный суд в своей сфере компетенции.

Причем в Федеральном конституционном законе от 28.04.1995 № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» закреплён обязательный характер разъяснений Пленума ВАС РФ по вопросам судебной практики. Так, пп. 1 ч. 1 ст. 13 к полномочиям Пленума ВАС РФ относит в том числе функцию издания разъяснений по вопросам судебной практики, а в ч. 2 ст. 13 этого закона указывается, что по вопросам своего ведения Пленум ВАС РФ принимает постановления, обязательные для арбитражных судов.

Помимо Пленума полномочиями давать разъяснения по вопросам судебной практики наделен также Президиум ВАС РФ. Согласно абзацу 3 ст. 16 Закона «Об арбитражных судах» Президиум ВАС РФ «рассматривает отдельные вопросы судебной практики и о результатах рассмотрения информирует арбитражные суды». На практике это выражается в подготовке и издании информационных писем Президиума ВАС, в которых содержатся обзоры практики рассмотрения дел, связанных с применением конкретного закона или его отдельных норм. Ни в Арбитражном процессуальном кодексе, ни в законе «Об арбитражных судах» информационные письма Президиума ВАС РФ не упоминаются. А в самом тексте таких информационных писем обычно содержится следующая формулировка: «Президиум Высшего арбитражного суда Российской Федерации рассмотрел отдельные вопросы применения [далее следует название нормативного акта. — *Примеч. авт.*] и информирует арбитражные суды о выработанных рекомендациях». Таким образом, в отличие от постановлений Пленума ВАС информационные письма президиума носят рекомендательный характер и формально не обязательны для арбитражных судов.

Можно выделить две разновидности информационных писем Президиума ВАС РФ<sup>1</sup>: обзоры практики рассмотрения

<sup>1</sup> До принятия действующего ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» действовал Закон РСФСР от 04.07.1991 г. № 1543-1 «Об арбитражном суде», в соответствии со ст. 31 которого ВАС РФ



арбитражными судами споров и рекомендации арбитражным судам по возникающим в судебной практике вопросам. Различия между ними выражаются в способе изложения информации. Обзоры судебной практики представляют собой сборники судебных прецедентов, в которых в обобщенном виде излагается фабула дела, история его прохождения в судебных инстанциях, суть решений судов по делу. При этом каждому делу предпослан тезис, который напоминает *ratio decidendi*. Рекомендации больше похожи на постановления Пленума ВАС РФ.

Вторым полномочием Президиума ВАС РФ, которое закреплено во втором абзаце ст. 16 закона «Об арбитражных судах», является рассмотрение в порядке надзора дел по проверке вступивших в законную силу актов арбитражных судов в Российской Федерации. А в соответствии с абзацем вторым части 2 ст. 15 Арбитражного процессуального кодекса РФ акты, принимаемые Президиумом ВАС РФ по результатам пересмотра судебных актов в порядке надзора, именуются постановлениями. Очевидно, что такие постановления являются обязательными для сторон конкретного спора, однако вплоть до 2008 г. содержащиеся в них толкования законодательства не признавались обязательными для нижестоящих арбитражных судов. Первым шагом к изменению этого положения было принятие Постановления Пленума ВАС РФ от 14.02.2008 № 14<sup>1</sup>.

изучал и обобщал практику применения законодательства арбитражными судами, подготавливал и осуществлял предложения по ее совершенствованию и унификации, анализировал опыт применения законодательства с целью его распространения. При этом Президиум ВАС РФ вообще отсутствовал. Поэтому информационные письма о практике применения законодательства арбитражными судами издавались непосредственно от имени Высшего арбитражного суда РФ.

<sup>1</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 14.02.2008 № 14 «О внесении дополнений в Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 12.03.2007 № 17 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при пересмотре вступивших в законную силу судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам».

*Постановление Пленума ВАС РФ от 14.02.2008. № 14*

В этом постановлении Пленум дал расширительное толкование п. 1 ст. 311 Арбитражного процессуального кодекса РФ в действовавшей на тот момент редакции, согласно которому основанием пересмотра судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам являлись в том числе «существенные для дела обстоятельства, которые не были и не могли быть известны заявителю». К числу таких обстоятельств Пленум ВАС отнес определение или изменение практики применения положений законодательства, на которых было основано соответствующее судебное решение, в постановлении Пленума или Президиума Высшего арбитражного суда, в том числе принятом по результатам рассмотрения другого дела в порядке надзора. Иными словами: если после вступления в законную силу какого-либо судебного акта положенная в его основу правовая норма Пленумом или Президиумом ВАС РФ была истолкована иначе, чем это было сделано в указанном судебном акте, этот судебный акт может быть пересмотрен по заявлению лиц, участвующих в деле. Тем самым Пленум ВАС фактически ввел дополнительное основание для пересмотра дел по вновь открывшимся обстоятельствам. Однако новаторское значение этого постановления состояло не столько в появлении нового основания для пересмотра судебных актов, сколько в том, что постановления Президиума ВАС РФ были в нем фактически приравнены к постановлениям Пленума ВАС РФ. При этом, как отмечалось выше, разъяснения по вопросам судебной практики содержатся только в постановлениях Пленума и информационных письмах Президиума. *Постановлениями Президиума ВАС РФ* могут оформляться только решения по конкретным делам, которые тем самым приобретают свойства своеобразных прецедентов.

Кроме того, в рассматриваемом постановлении Пленума ВАС РФ № 14 присутствовало положение о том, что «при обжаловании в апелляционном или кассационном порядке судебного акта, основанного на положениях законодательства, практика применения которых после его принятия определена Высшим арбитражным судом Российской Федерации,

суд апелляционной или кассационной инстанции учитывает правовую позицию Высшего арбитражного суда Российской Федерации при оценке наличия оснований для изменения или отмены обжалуемого судебного акта». Хотя в цитируемом положении прямо не указано, каким именно органом ВАС должна быть сформулирована правовая позиция, из контекста можно заключить, что имелись в виду не только Пленум, но и Президиум ВАС РФ.

Таким образом, постановлением Пленума ВАС РФ № 14 в арбитражное судопроизводство была введена нетипичная и весьма странная модель судебного прецедента, которую А. Н. Верещагин охарактеризовал как «прецедент наоборот»<sup>1</sup>. Не будучи наделены обязательной силой для остальных арбитражных судов *на будущее*, постановления Президиума ВАС РФ приобрели общеобязательную обратную силу.

В этой связи следует отметить, что придание новым нормам, сколь бы прогрессивными они ни были, обратной силы всегда рассматривалось в теории права как явление крайне нежелательное, поскольку это нарушает стабильность общественных отношений и может привести к ущемлению прав лиц, совершавших юридически значимые действия добросовестно, в полном соответствии с действовавшим в то время законодательством. Именно поэтому нормы законов по общему правилу (если иное прямо не предусмотрено) распространяются только на будущее время. На это можно возразить, что постановления Президиума ВАС новых норм не создают, а лишь выявляют истинный смысл правовых норм, изначально в них заложенный. Эта точка зрения в принципе представляется спорной, поскольку в области права объективной истины не существует, и его нормы имеют ровно тот смысл, который им придается текущей правоприменительной практикой. Но даже исходя из этой точки зрения, положение, сложившееся в результате принятия постановления Пленума ВАС РФ № 14, выглядело абсурдным. Как отмечалось выше, даже решения Конституционного суда

<sup>1</sup> Верещагин А. Н. Две новеллы арбитражного правосудия. <http://www.arbitr.ru/press-centr/smi/18930.html>

о признании той или иной нормы закона не соответствующей Конституции не влекут пересмотр основанных на этой норме правоприменительных актов (за исключением того конкретного дела, стороны которого обратились в Конституционный суд). Получается, что обнаружившееся противоречие судебного акта Конституции не является основанием для его пересмотра, хотя вынесение аналогичных решений в будущем исключается, а обнаружившееся противоречие судебного акта постановлению Президиума ВАС является основанием для его пересмотра, однако вынесение аналогичных решений в будущем допускается.

Трудно представить, что Пленум ВАС не сознавал слабостей конструкции «прецедента наоборот», заложенной в Постановлении № 14. Тогда чем же объяснить его появление? Дело в том, что, принимая комментируемое Постановление, Высший арбитражный суд менее всего заботился о формировании прецедентной системы в России. Мотивы принятия Пленумом ВАС РФ этого постановления четко указаны в нем самом: «Установив данные обстоятельства [то есть факт наличия соответствующего постановления Пленума или Президиума ВАС РФ. — *Авт.*] при рассмотрении заявления о пересмотре судебного акта в порядке надзора, коллегиальный состав судей Высшего арбитражного суда Российской Федерации в соответствии с частью 8 статьи 299 Арбитражный процессуальный кодекс РФ выносит определение об отказе в передаче дела в Президиум Высшего арбитражного суда Российской Федерации, в котором указывает на возможность пересмотра оспариваемого судебного акта по вновь открывшимся обстоятельствам». Поскольку пересмотр судебных решений в порядке надзора осуществляет Президиум ВАС РФ, а пересмотр по вновь открывшимся обстоятельствам — суды, принявшие соответствующие решения<sup>1</sup>, цель заключалась в том, чтобы

<sup>1</sup> Согласно статье 310 АПК РФ пересмотр по вновь открывшимся обстоятельствам решений и определений, принятых арбитражным судом первой инстанции, осуществляется судом, принявшим эти решение, определение; а пересмотр по вновь открывшимся обстоятельствам постановлений и определений арбитражного суда апелляционной и кассационной инстанций, принятых в поряд-

разгрузить Президиум ВАС РФ. Возможно, концепция прецедента, основанного на актах Президиума ВАС РФ, была бы более последовательной, если бы в процессе принятия данного постановления Пленум ВАС не был ограничен законом, который не предусматривал возможности придания актам Президиума ВАС общеобязательной силы.

Итак, элементы прецедентной системы впервые были введены в отечественную практику постановлением Пленума ВАС РФ № 14, принятие которого было обусловлено «узковедомственными», если позволительно так выразиться, интересами. Однако не все согласились с предложенным ВАС РФ подходом, что послужило основанием для его обжалования в Конституционном суде.

*Постановление Конституционного суда  
от 21.01.2010. № 1-П*

Оспаривая конституционность данного толкования Арбитражного процессуального кодекса РФ, заявители указывали на неправомерное расширение ВАС РФ перечня оснований для пересмотра судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам и на изменение тем самым закрепленных федеральным законом процедур пересмотра вступивших в законную силу судебных актов. В Постановлении от 21.01.2010 № 1-П Конституционный суд РФ в целом поддержал позицию ВАС РФ, высказанную в постановлении ВАС РФ № 14, установив, однако, ряд ограничений. В частности, Конституционный суд РФ указал на недопустимость придания обратной силы толкованию правовых норм, «ухудшающему положение подчиненной (слабой) стороны в публичном правоотношении», то есть, например, лиц, привлекаемых к налоговой, административной или иной публично-правовой ответственности.

ке надзора постановлений и определений Высшего арбитражного суда Российской Федерации, которыми изменен судебный акт арбитражного суда первой, апелляционной и кассационной инстанций либо принят новый судебный акт, производится тем судом, который изменил судебный акт или принял новый судебный акт.

Кроме того, Конституционный суд обратил внимание на то, что толкование норм права в постановлении Президиума ВАС может быть дано «как в связи с рассмотрением конкретного дела (*ad hoc*), так и — в целях обеспечения единообразного их понимания и применения арбитражными судами — в отношении всех дел со схожими фактическими обстоятельствами на основе обобщенной практики их разрешения». Поэтому придание толкованию норм права, содержащемуся в постановлении Президиума ВАС, характера правовой позиции, имеющей обратную силу, допустимо только при наличии специального указания на это в соответствующем постановлении. Казалось бы, цитируемое положение Постановления Конституционного суда РФ носит ограничительный характер, однако на практике Президиум ВАС РФ использовал его для расширения своих полномочий по сравнению с теми, которые были предоставлены ему Арбитражным процессуальным кодексом РФ и постановлением Пленума ВАС от 14.02.2008 № 14. Из цитируемого положения Постановления КС РФ можно сделать вывод о возможности присутствия в постановлениях Президиума ВАС, принятых по конкретному делу, толкований норм права, данных в целях обеспечения единообразного их понимания и применения арбитражными судами. В результате в период после опубликования постановления Конституционного суда РФ от 21.01.10 г. № 1-П Президиум ВАС РФ вынес 384 постановления, в которых содержалась фраза: «толкование правовых норм [содержащееся в данном постановлении] является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел» (без уточнения — применительно к пересмотру дел по вновь открывшимся обстоятельствам или при новом рассмотрении дел)<sup>1</sup>.

*Поправки к Арбитражному процессуальному кодексу  
от 23.12.2010 г.*

В резолютивной части Постановления № 1-П Конституционный суд предписал федеральному законодателю внести

<sup>1</sup> По данным СПС «Консультант Плюс».

изменения в арбитражное процессуальное законодательство с учетом выраженной в этом Постановлении позиции Конституционного суда. Это и было сделано Федеральным законом от 23.12.2010 379-ФЗ<sup>1</sup> (далее — закон № 379-ФЗ), содержание которого, однако, оказалось шире изначального замысла ВАС РФ с учетом внесенных в него корректировок Конституционного суда. Этим законом, во-первых, были внесены изменения в главу 37 Арбитражного процессуального кодекса РФ («Производство по пересмотру вступивших в законную силу судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам»). Ранее глава 37 содержала в себе порядок пересмотра вступивших в законную силу судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам, а в ст. 311 этой главы был приведен перечень оснований пересмотра судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам. Законом № 379-ФЗ был введен институт пересмотра судебных актов по *новым* обстоятельствам. Была переформулирована и ст. 311 Арбитражного процессуального кодекса РФ. Теперь эта статья содержит два перечня оснований пересмотра судебных актов — по *новым* и по *вновь открывшимся* обстоятельствам. Вновь открывшимися называются обстоятельства, которые существовали на момент судебного разбирательства, но стали известными только после его завершения. Среди них в новой редакции ст. 311 Арбитражного процессуального кодекса РФ перечислены обстоятельства, которые в прежней редакции этой статьи (в п. 1–3), относились к вновь открывшимся. Остальные обстоятельства, фигурировавшие в прежней редакции ст. 311 Арбитражного процессуального кодекса РФ, отнесены к новым. При этом новыми названы обстоятельства, возникшие после принятия судебного акта, но имеющие существенное значение для правильного разрешения дела. Помимо оснований пересмотра судебных актов, которые и прежде были закреплены в ст. 311 Арбитражного процессуального кодекса РФ, но лишь назывались иначе, в действующую редакцию этой статьи было включено новое

<sup>1</sup> Федеральный закон от 23.12.2010 г. № 379-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации».

основание, ранее сформулированное в постановлении Пленума ВАС РФ № 14 — «определение либо изменение в постановлении Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации или в постановлении Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации практики применения правовой нормы, если в соответствующем акте Высшего арбитражного суда Российской Федерации содержится указание на возможность пересмотра вступивших в законную силу судебных актов в силу данного обстоятельства».

В соответствии с ч. 3 ст. 312 Арбитражного процессуального кодекса РФ заявление о пересмотре вступившего в законную силу судебного акта, которым была применена норма, в отношении которой ВАС РФ сформулировал свою позицию, может быть подано в срок, предусмотренный этой статьей, но не позднее шести месяцев со дня вступления в законную силу последнего судебного акта, принятием которого закончилось рассмотрение дела по существу, если исчерпана возможность для обращения в суд апелляционной и кассационной инстанций. То есть постановления Пленума и Президиума ВАС РФ хотя и имеют обратную силу, но в пределах ограниченного срока.

Во-вторых, законом № 379-ФЗ придана рекомендательная сила на будущее (то есть при новом рассмотрении дел, а не только при их пересмотре) толкованиям закона, содержащимся в постановлениях Президиума ВАС РФ. Для этого в статью 170 Арбитражного процессуального кодекса РФ («Содержание решения») были внесены поправки, которыми арбитражным судам было *разрешено* в мотивировочной части решений ссылаться наряду с постановлениями Пленума ВАС РФ по вопросам судебной практики также на постановления Президиума ВАС РФ. Однако при этом постановления Президиума ВАС РФ (в отличие от постановлений Пленума) не были объявлены *обязательными* для нижестоящих судов.

#### *Постановление Пленума ВАС № 52 от 30.06.2011*

Однако с принятием поправок к Арбитражный процессуальный кодекс формирование концепции прецедентной систе-



мы в России не закончилось. Спустя полгода постановлением № 52 от 30.06.2011. Пленум ВАС пересмотрел собственное постановление № 14 от 2008 г. под предлогом приведения его в соответствие с новой редакцией Арбитражного процессуального кодекса РФ. При этом, на наш взгляд, роль постановлений Президиума ВАС РФ в судебной практике снова была пересмотрена. В частности, предусмотрены разные модели указания о возможности придания обратной силы правовой позиции, сформулированной в постановлении Пленума и Президиума ВАС. Так, в постановлении Пленума ВАС должно содержаться такое указание: «Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении толкованием, могут быть пересмотрены...». А в постановлении Президиума ВАС должно содержаться такое указание: «Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов *по делам со схожими фактическими обстоятельствами*, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении толкованием, могут быть пересмотрены...». В выделенных словах можно усмотреть некоторое сужение, по сравнению с Арбитражным процессуальным кодексом РФ, сферы применения толкований Президиума. Получается, что факт применения для разрешения одного дела той же нормы закона, которая получила толкование в постановлении Президиума по другому делу, сам по себе недостаточен для пересмотра первого дела, нужно еще чтобы фактические обстоятельства дел были схожи. Это можно проиллюстрировать на таком примере. Предположим, Президиум ВАС в одном деле дал толкование понятию пожертвования для целей применения налоговых льгот, и это толкование применимо к другому делу и настолько важно для него, что способно изменить принятое по нему решение. Однако в пересмотре дела может быть отказано из-за несходства фактических обстоятельств дел, не имеющих отношения к содержанию толкования этой нормы закона: например, на том основании, что в первом деле пожертвование предоставлялось на другие цели, либо потому, что в первом

деле пожертвование ответчиком предоставлялось, а во втором — принималось. Представляется, что это ограничивает возможности для пересмотра дела по новым обстоятельствам по сравнению с тем, как они сформулированы в Арбитражном процессуальном кодексе РФ.

Кроме того, Пленум ВАС указал, что присутствующая в принятых ранее постановлениях Президиума ВАС фраза о том, что содержащееся в них «толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел» может рассматриваться лишь в качестве указания на возможность пересмотра судебных актов по новым обстоятельствам, предусмотренным п. 5 ст. 311 Арбитражного процессуального кодекса РФ. При рассмотрении же аналогичных дел в первой, апелляционной и кассационной инстанциях юридическая сила постановлений Президиума ограничена абзацем седьмой части 4 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса РФ, который предусматривает право, но не обязанность судов учитывать эти постановления.

\* \* \*

Сравнение роли прецедента и иных форм судебного правотворчества в России и странах общего права позволяет сделать следующие выводы.

Как известно, деление правовых систем на англосаксонскую (систему «общего права») и романо-германскую (континентальную) проводится в зависимости от превалирующих источников права. Если для континентальной правовой системы (яркими представительницами которой признаются Франция и Германия) основным источником права считается закон, то для англосаксонской (Англия, США и другие бывшие английские колонии) — судебные решения (или прецеденты).

Россия традиционно принадлежит к континентальной системе. Причем в советский период эта принадлежность подчеркивалась особенно: якобы отсутствовавшее у судей полномочие создавать право своими решениями преподносилось в качестве торжества социалистической законности и суррогата разделения властей. На самом деле полностью

лишить судей правотворческих функций, то есть в полной мере воплотить принцип разделения властей в принципе невозможно.

Это — одна из причин, по которым деление стран на англосаксонские и континентальные не только утратило актуальность в современном мире, но и вообще, на наш взгляд, никогда не было достаточно основательным. Есть тому и другие причины. Во-первых, в англосаксонской системе писаное (или так называемое статутное) право также всегда существовало, и судебские решения так же должны были ему соответствовать, как и в континентальной. Во-вторых, в континентальной системе прецедент де факто всегда являлся источником права. Чтобы подтвердить этот вывод, обратимся к определению прецедента.

Обычно под прецедентом понимается судебное решение по конкретному делу, являющееся *обязательным* для судов при решении аналогичных дел впоследствии. Именно эта обязательность для третьих лиц, не являющихся сторонами первоначального спора, отличает прецедент от рядовых судебных решений и позволяет относить его к источникам права. Однако эта обязательность носит весьма условный характер по ряду причин.

Во-первых, в отличие от норм права прецеденты не обязательны не только для всех субъектов права, но даже и для всех судов. Статус прецедента могут приобретать только решения судов вышестоящих инстанций и обязательными они являются только для суда той же или низшей инстанции.

Но и обязательность прецедента для суда той же или низшей инстанции не следует переоценивать, поскольку:

а) Высшие суды, формулирующие прецеденты, могут отступать от них.

Например, верховные суды США и их штатов не считают себя связанными собственными прецедентами. Даже палата лордов Соединенного Королевства в 1966 г. заявила, что «слишком жесткая приверженность прецеденту может приводить к несправедливости в конкретном деле, а также неоправданно ограничивать надлежащее развитие права». А потому, рассматривая свои прежние решения как

по общему правилу обязательные, палата впредь намерена отступать от них, когда сочтет это правильным.

б) Обязанность нижестоящих судов следовать прецедентам обеспечивается только возможностью отмены вышестоящим судом решения, противоречащего прецеденту, и не подкреплена никакими санкциями.

В силу принципа несменяемости судей нельзя даже сместить с должности судью, упорно пренебрегающего прецедентами, хотя судейское сообщество обычно прямо или косвенно участвует в назначении судей на должность и продвижении их по иерархической лестнице. Так что собственная репутация в глазах коллег, как правило, судье небезразлична.

в) Если коллизии возможны между прецедентами, вынесенными одним и тем же судом, тем более они вероятны в случае, когда статус прецедента признается за решениями ряда высоких судов, которые могут приниматься одновременно. Наличие множества не согласующихся друг с другом прецедентов исключает обязательность каждого из них.

г) Поскольку прецедентное решение увязано с обстоятельствами конкретного дела, при рассмотрении которого оно вынесено, вопрос о применимости прецедента в деле, обстоятельства которого не полностью совпадают с обстоятельствами прецедентного дела, часто не имеет однозначного ответа.

Из вышесказанного можно сделать вывод, что даже в странах общего права, которые признают прецеденты полноценными источниками права, по своей юридической силе они не сопоставимы с законодательными нормами и скорее могут быть отнесены к нормам морали, которые не обладают недвусмысленным содержанием и исполнение которых не подкреплено санкциями. Если верно утверждение, что следование прецеденту является скорее нормой этического кодекса судейского сообщества, чем юридической нормой, то черты прецедентной системы в той или иной степени всегда были присущи и континентальной правовой системе. При наличии пробела в законе любой объективный судья при разрешении дела склонен принимать во внимание мнение коллег, ранее рассматривавших аналогичные дела, безотносительно к тому, закреплена ли в законе такая его

обязанность. Таким образом, значение прецедента в англосаксонской и континентальной правовой системе различаются не качественно, а количественно.

Причем в последние годы вследствие изменений в арбитражном процессе отличия российской правовой системы от системы стран общего права в этом отношении еще более сгладились.

К настоящему моменту в российском арбитражном судопроизводстве прецеденты, содержащиеся в постановлениях Президиума ВАС РФ, стали (если позволительно так выразиться) «факультативным источником права». Суды могут ссылаться на них наравне с нормами законодательства, как на основание принимаемого решения. На наш взгляд, это позволяет признать наличие прецедентной системы в российском арбитражном судопроизводстве, безотносительно к тому, будет ли в будущем юридически закреплена обязательная сила толкований, содержащихся в постановлениях Президиума ВАС РФ. Важно также отметить, что эта новая прецедентная модель регулирования не заменила, а дополнила собой традиционную модель регулирования путем издания обязательных разъяснений Пленума ВАС РФ и рекомендательных разъяснений Президиума ВАС РФ.

Как следует оценить сложившуюся систему регулирования, не является ли она избыточной? На наш взгляд, такие акты судебного правотворчества как разъяснения и классические судебные прецеденты удачно дополняют друг друга. Как отмечалось выше, сходство разъяснений с прецедентами состоит в том, что те и другие являются актами судебного правотворчества и содержат толкования законодательства, вытекающие из судебной практики. Однако принципиальное отличие разъяснений от классических прецедентов в том, что первые не являются решениями по конкретному делу, а обобщают ряд судебных решений по аналогичным делам. В этом можно увидеть и достоинство, и недостаток разъяснений.

Достоинство состоит в том, что разъяснения носят более общий характер, абстрагированы от частных особенностей отдельных дел и значительно более удобны для последующего применения. Издавая разъяснения, высший суд уже проделал работу

по выделению *ratio decidendi*<sup>1</sup> судебных решений, «отделил зерна от плевел» и довел до нижестоящих судов норму в чистом виде, пригодную для многократного единообразного применения. В этом смысле разъяснения максимально близки к нормам закона и зачастую могут быть перенесены в закон.

Но в этом же заключается и недостаток разъяснений: обобщение достигается за счет отвлечения от деталей конкретных дел, а значит, разъяснения недостаточно информативны в тех случаях, когда норму нельзя сформулировать точным и исчерпывающим образом для всех возможных на практике ситуаций. Примерами таких оценочных правовых категорий в налоговом праве, не имеющих определенного смысла вне правоприменительной практики, являются, в частности, «необоснованная налоговая выгода» и «экономически оправданные затраты».

Ни один здравомыслящий законодатель не возьмется исчерпывающим образом определить термин «экономически оправданные затраты». Например, затраты на рекламу в принципе относятся к экономически оправданным видам затрат. Но можно ли их признать таковыми в ситуации, когда они превосходят доходы, которые производитель извлек из продаж рекламируемой продукции в налоговом периоде? Этот вопрос не имеет универсального ответа. Например, у одного производителя годовые расходы на рекламу оказались больше доходов от продажи рекламируемой продукции вследствие того, что он рассчитывал окупить эти расходы в долгосрочном периоде, подавив конкурента. У другого они оказались больше доходов от продажи рекламируемой продукции вследствие того, что он переоценил объемы продаж в текущем году. У третьего сделка по приобретению рекламных услуг была фиктивной и имела целью выведение прибыли из-под налогообложения. Для признания затрат обоснован-

<sup>1</sup> Напомним, что *ratio decidendi* судебного решения (т. е. сформулированную в нем норму права, которая в дальнейшем обязательна для судов, рассматривающих аналогичные дела) принято противопоставлять *obiter dicta* (попутно сказанное — *лат.*) — то есть иных изложенных в судебном решении утверждений, которые обязательными не являются.

ными в двух первых случаях налогоплательщику придется доказать, что он предпринял все зависящие от него меры по сбору информации и анализу экономической конъюнктуры, которые в этот период были приняты в деловой практике. В третьем случае налогоплательщику придется подтверждать факт реального оказания услуг. Очевидно, что набор необходимых и достаточных доказательств в этих ситуациях будет разным. Прецедентная система позволяет найти в многообразии судебных решений то, которое по совокупности обстоятельств наиболее близко к рассматриваемому.

Таким образом, по нашему мнению, сложившийся баланс полномочий Пленума и Президиума ВАС РФ является рациональным, поскольку содействует повышению степени определенности законодательства.

С одной стороны, целесообразно сохранить общеобязательные толкования Пленума в том виде, в каком они существуют сегодня. Будучи максимально приближены по своей природе к нормам закона, постановления Пленума являются более гибким инструментом регулирования. Относительная простота процедуры внесения изменений в постановления Пленума по сравнению с законодательной процедурой позволяет быстрее реагировать на вызовы правоприменительной практики, в частности — восполнять наиболее явные пробелы законодательства.

С другой стороны — постановления Пленума по своему объему и охвату не удовлетворяют потребностей правоприменительной практики в части разъяснения содержания общих, неопределенных правовых категорий и руководства по разрешению всего многообразия конкретных дел. Эту роль способны выполнить постановления Президиума по отдельным делам, недавно легализованные в числе субсидиарных источников российского права.

Остается вопрос: не следует ли превратить прецеденты из субсидиарного источника права в основной, то есть придать им общеобязательную силу? На наш взгляд, ответить на этот вопрос следует, скорее, отрицательно по следующим причинам.

Во-первых, потому что — как неоднократно подчеркивалось в настоящей работе — обязательная сила прецедентов как таковых всегда условна. Даже если объявить прецеденты Президиума обязательными, вопрос о необходимости их применения в конкретном деле будет зависеть от оценки нижестоящим судом степени сходства обстоятельств рассматриваемого и прецедентного дела.

Во-вторых, потому что существующее положение позволяет Пленуму при необходимости корректировать толкования Президиума, то есть создает дополнительную контрольную инстанцию, которой не было бы, если бы Президиум и Пленум обладали идентичными нормотворческими полномочиями. Наиболее значимые позиции Президиума, которые находят поддержку Пленума, могут получить статус общеобязательного толкования, более спорные мнения Президиума для нижестоящих судов сохраняют статус рекомендаций. То же замечание касается и соотношения постановлений Пленума и информационных писем Президиума, близких по форме и отличающихся лишь юридической силой.

В-третьих, потому что различия в юридической силе обязательных толкований Пленума и рекомендательных толкований Президиума имеют, скорее, теоретическое нежели практическое значение. На практике обязательная сила толкований Пленума обеспечивается исключительно полномочием Президиума ВАС пересматривать в порядке надзора акты нижестоящих судов, в том числе, по мотиву нарушения ими «единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права». Очевидно, эта норма допускает пересмотр в порядке надзора не только судебных актов, противоречащих решениям Пленума и Президиума ВАС РФ (безотносительно к степени их юридической обязательности), но и актов, противоречащих господствующим тенденциям правоприменительной практики, вытекающим из неформализованного анализа решений нижестоящих арбитражных судов. Важно отметить, что такое основание для пересмотра судебных актов в порядке надзора присутствовало уже в изначальной (2002 года) редакции Арбитражного процессуального кодекса РФ. Следовательно, зачатки прецедентной



системы были заложены более 10 лет назад, однако они долго не находили дальнейшего развития.

Ответ на вопрос, почему возможности для формирования прецедентной системы в российском арбитражном судопроизводстве так долго не реализовывались, вероятно, кроется в особенностях прецедентной системы как таковой. В классических странах общего права эта система никогда не вводилась законодательно, но вытекала из неписаного «общественного договора». Допустимо даже мнение, что законодательная фиксация обязательной силы прецедента противоречит сущности прецедентной системы, лишая ее гибкости, составляющей основное конкурентное преимущество неписаной системы регулирования по сравнению с писаной. Это позволяет предположить, что время, прошедшее с момента принятия нового Арбитражного процессуального кодекса РФ до принятия закона № 379-ФЗ, было необходимо для укоренения концепции прецедентного права в сознании российского судебного сообщества. Исходя из предположения, что к настоящему моменту российская судебная (во всяком случае — арбитражная) система до признания прецедентного права уже созрела, закрепление обязательной силы толкований права, содержащихся в постановлениях Президиума ВАС РФ, мы считаем нецелесообразным.

Но даже если исходить из того, что для легализации прецедента в числе источников российского права нужны дополнительные меры, закрепление обязательной силы толкований, содержащихся в постановлениях Президиума ВАС РФ, возможно только с оговоркой, что их обязательная сила распространяется лишь на дела, существенные обстоятельства которых аналогичны обстоятельствам прецедентного дела.

#### 4. Роль судебной практики в формировании современного российского налогового права (на примере дел о «необоснованной налоговой выгоде»)

Как было показано в настоящей работе, прецедент и судебное правотворчество вообще востребованы постольку, поскольку это допускает законодатель. Чем более четкими и однозначными являются писанные нормы права, тем меньше простора для судебного усмотрения они оставляют, а следовательно — тем меньшую регулирующую роль играет судебная практика.

Из этого, казалось бы, вытекает, что в налоговом праве, как и в других отраслях публичного права, которое регулирует отношения таких заведомо неравноправных субъектов как государство и подчиненные ему лица, роль прецедента должна быть минимальна. С этой точки зрения, неясности формулировок налогового законодательства допустимы не более чем открытый перечень составов преступлений в уголовном кодексе.

Вплоть до середины XX в. налоговое законодательство развитых стран действительно исходило из принципа, что налогоплательщику

разрешено все, что прямо не запрещено законом. Классическим примером действия этого принципа в налоговой сфере является судебное решение, вынесенное в Великобритании по делу «Служба внутренних доходов против герцога Вестминстерского» в 1936 г., в котором говорилось: «Каждый человек вправе, если он в состоянии, распоряжаться своими делами таким образом, чтобы налоги, вменяемые согласно существующим законам, были меньше, чем те, которые могли бы быть в противном случае. Если он преуспеет в этом, то какие бы возражения ни имелись [у налоговых органов] против его изобретательности, его нельзя заставить уплатить большую сумму налога»<sup>1</sup>.

Однако вскоре государства осознали, что даже самый совершенный налоговый закон не позволяет перекрыть все возможные каналы уклонения от налогообложения. В ответ на запрещение одной схемы минимизации налогов налогоплательщики немедленно придумывают другую. Тогда-то в налоговом законодательстве развитых стран и появилась концепция «злоупотребления правом», позволяющая доначислять налоги в случаях, когда действия налогоплательщика формально не выходят за рамки законодательства, по крайней мере — отсутствуют доказательства их противозаконного характера.

Этот подход был воспринят и в постсоветской России, налоговым органам которой изначально было предоставлено право оспаривать мнимые и притворные сделки налогоплательщиков, то есть игнорировать юридическую форму сделок ради выяснения их экономического содержания, однако первое время эти нормы почти не применялись на практике. Начало широкого использования концепции «злоупотребления правом» в России связано с введением Конституционным судом в юридический обиход категории «добросовестность налогоплательщика».

<sup>1</sup> *Chown John*. Range of the tax optimization — court doctrines and anti-avoidance legislation. The experience of the English speaking countries. Working paper dated by 27 May 2005.

Это понятие впервые было упомянуто в Постановлении Конституционного суда от 12 октября 1998 г. № 24-П, принятом по вопросу определения момента исполнения налоговой обязанности. В резолютивной части этого постановления не содержалось оговорок о том, что определение момента исполнения налоговой обязанности находится в зависимости от признания налогоплательщика добросовестным, хотя в мотивировочной части этого постановления присутствует выражение о «недопустимости повторного взыскания с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов». Это позволило налоговым органам возлагать на налогоплательщиков, чьи налоговые платежи не поступили в бюджет по вине банков, обязанность уплачивать их повторно. Впоследствии категория «добросовестности» стала широко использоваться налоговыми органами и судами в качестве основания для отступления от буквы закона, когда этого требовали фискальные интересы<sup>1</sup>. Одним из наиболее ярких примеров этой тенденции было решение Арбитражного суда Москвы от 26.05.2004 по делу ОАО «Нефтяная компания «ЮКОС»», которой по мотиву «недобросовестности» было отказано в применении установленного законом срока давности привлечения к ответственности за налоговое правонарушение. Причем правомерность этого решения подтвердил и Конституционный суд, утверждая, что «положения ст. 113 НК РФ не могут истолковываться как предполагающие, что установленный ими срок давности распространяется равным образом как на тех налогоплательщиков, которые соблюдают свои обязанности при осуществлении налогового контроля, так и на тех, которые такому контролю противодействуют»<sup>2</sup>.

В 2006 г. была предпринята попытка упорядочить применение концепции злоупотребления правом в России путем замещения скомпрометированного понятия «добросовестность

<sup>1</sup> Подробнее об этом см.: Золотарева А. Б., Киреева А. В., Корниенко Н. Ю. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы: в 3 т. / под ред. С. Г. Синельникова-Мурылева и И. В. Трунина. М.: ИЭПП, 2008.

<sup>2</sup> Постановление Конституционного суда РФ от 14.07.2005 № 9-П.

налогоплательщика» понятием «необоснованная налоговая выгода», используемым в развитых странах для целей разграничения налоговой оптимизации от уклонения от налогообложения.

Это понятие впервые было использовано в Постановлении Пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12.10.2006 № 53 (далее — постановление № 53). «Налоговая выгода» определяется в постановлении как «уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, 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». Что касается необоснованной налоговой выгоды, то содержание этого понятия не столько определяется, сколько иллюстрируется на примерах, разбросанных по всему тексту постановления. Причем перечень таких примеров заведомо остается открытым.

Анализ текста постановления № 53 позволяет сгруппировать перечисленные в нем примеры необоснованной налоговой выгоды в две основные категории:

1) Если налоговая выгода получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (п. 4 постановления).

Это основание для признания налоговой выгоды необоснованной близко к понятию мнимой сделки, содержащемуся в статье 170 Гражданского кодекса: «сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия».

2) Если для целей налогообложения операции учтены не в соответствии с их действительным экономическим смыслом (п. 3 постановления).

Данное основание для признания налоговой выгоды необоснованной близко к понятию притворной сделки, также содержащемуся в статье 170 Гражданского кодекса: «сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку». Гражданский кодекс объявляет притворные сделки ничтожными, одновременно предписывая применять к сделке, которую

стороны действительно имели в виду, с учетом существа сделки, относящиеся к ней правила.

Возможность применения статьи 170 Гражданского кодекса к налоговым правоотношениям не является новацией постановления № 53, а была предусмотрена еще пунктом 11 ст. 7 Закона «О налоговых органах в Российской Федерации» 1991 года. Первое время после принятия Налогового кодекса право налоговых органов подавать иски о признании сделок налогоплательщика недействительными по основаниям, предусмотренным Гражданским кодексом, считалось спорным, поскольку такие иски не вошли в закрепленный Налоговым кодексом РФ перечень видов исков, с которыми налоговые органы вправе обращаться в Арбитражный суд. При этом норму п. 2 ст. 31 Налогового кодекса, согласно которой «налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные настоящим Кодексом», можно толковать как указание на недопустимость регулирования прав налоговых органов иными, помимо Кодекса, нормативными актами. Однако впоследствии был принят ряд актов высших судов, подтвердивших это право.

Кроме того, на практике налоговые органы редко подают иски о признании сделок налогоплательщика недействительными по основаниям, предусмотренным Гражданским кодексом, опираясь на норму пункта 1 статьи 166 Гражданского кодекса, согласно которой ничтожная сделка недействительна независимо от признания ее таковой судом. Соответственно налоговые органы просто доначисляют налоги, пени и штрафы в случае, когда считают мнимой ту или иную сделку налогоплательщика (естественно, последний вправе оспаривать такое решение в суде). С притворными сделками дело обстоит несколько сложнее, поскольку в силу пп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в судебном порядке, «если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика». Рассматриваемая норма Налогового кодекса содержит

категорию «юридическая переквалификация сделки», определения которой в кодексе не дается. Чаще всего под юридической переквалификацией понимается признание сделки притворной и переоценку налоговых обязательств сторон исходя из их фактических правоотношений, поэтому в таких случаях налоговые органы сами возбуждают в суде дело о взыскании доначисленного налога, пени и штрафов.

Вместе с тем в судебной практике нет единства в толковании оценочной категории «юридическая переквалификация сделки». Есть мнение, что в это понятие входит и признание сделок мнимыми. Так, Пленум Высшего арбитражного суда в Постановлении от 10.04.2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации» разъяснил: «поскольку ничтожные сделки являются недействительными независимо от признания их таковыми судом (пункт 1 статьи 166 Гражданского кодекса Российской Федерации), суд решает вопрос об обоснованности указанной переквалификации в рамках рассмотрения налогового спора и в том случае, когда *изменение налоговым органом юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика основано на оценке сделок в качестве мнимых или притворных*» (Выделено мною. — Авт.). На наш взгляд, в этой цитате Пленум ВАС РФ прямо указывает на то, что оценка сделок в качестве мнимых является изменением их юридической квалификации. Между тем Президиум ВАС, ссылаясь на это же постановление Пленума, делает противоположный вывод: «В рассматриваемом случае доначисление инспекцией налогов, начисление пеней, взыскание штрафов произошло в результате представления обществом документов, содержащих недостоверные и противоречивые сведения, которые в совокупности с другими выявленными инспекцией обстоятельствами *не подтверждают факта реального осуществления им хозяйственных операций с российскими поставщиками*. Поскольку доначисление инспекцией обществу налогов, начисление пеней и взыскание штрафов *не обусловлены изменением юридической квалификации сделок*, при вынесении решения... о беспорном их взыскании инспекци-

ей не нарушены положения подпункта 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>1</sup>. По нашему мнению, описанная Президиумом ситуация (недоказанность факта реального осуществления хозяйственной операции) полностью охватывается определением понятия мнимой сделки, содержащимся в статье 170 Гражданского кодекса РФ<sup>2</sup>, а значит — соответствующая оценка сделки налоговым органом охватывается и понятием «изменение юридической квалификации» в соответствии с приведенной выше позицией Пленума ВАС РФ. Несмотря на отмеченное противоречие позиций Пленума и Президиума в рассматриваемом вопросе, именно позиция Президиума (то есть нижестоящей по отношению к Пленуму инстанции) получила большее распространение в судебной практике. Большинство рассмотренных нами судебных решений признают правомерным взыскание налога в бесспорном порядке в случае признания совершенной налогоплательщиком сделки мнимой.

Однако решения налоговых органов о бесспорном взыскании налогов в таких случаях часто являются предметом обжалования со стороны налогоплательщиков. На практике абсолютное большинство споров, связанных с получением необоснованной налоговой выгоды, сводится к оценке тех или иных заключенных налогоплательщиком сделок в качестве мнимых или притворных.

Новацией постановления Пленума ВАС РФ № 53 в этой части является разграничение доказательств мнимого (притворного) характера сделки на прямые и косвенные. Прямые перечислены главным образом в пункте 5 постановления и включают в себя:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных

<sup>1</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 01.06.2010 № 16064/09.

<sup>2</sup> Напомним, что в соответствии с этой статьей ГК РФ мнимой признается «сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия».



- 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.

Как следует из анализа судебной практики, при наличии любого из этих обстоятельств налоговая выгода признается необоснованной.

В отличие от прямых, косвенные доказательства «сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной». Однако в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, в частности указанными в пункте 5 постановления № 53, они могут свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. К таким обстоятельствам относятся, во-первых, следующие обстоятельства, перечисленные в пункте 6 постановления № 53:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;

- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

К этой же категории косвенных признаков необоснованной налоговой выгоды следует отнести и некоторые обстоятельства, перечисленные в других пунктах постановления, в том числе:

- наличие «особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций» (п. 5). В этом случае для решения вопроса об обоснованности налоговой выгоды, суду необходимо исследовать, обусловлены ли эти особые формы расчетов «разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями)»;
- факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей, если налоговым органом будет доказано, что «налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом» (п. 10);
- факт совершения операций, связанных с налоговой выгодой, «преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей» (п. 10).

Как видно из приведенных выше цитат, многие косвенные доказательства получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды сформулированы с использованием оценочных категорий типа «преимущественно», «разумные экономические или иные причины», «должная осмотрительность», причем перечень этих косвенных доказательств является открытым. Таким образом, основания для признания

сделки мнимой или притворной, как и ранее, отводятся на усмотрение правоприменительных органов. Тем не менее постановление № 53 содействовало сокращению числа случаев, когда сделки признаются мнимыми или притворными исключительно по формальным основаниям, таким, например, как факт осуществления расчетов с использованием одного банка или использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Содержание понятия необоснованной налоговой выгоды, как оно представлено в постановлении № 53, пересекается не только с содержанием ранее использовавшихся в налоговом законодательстве понятий мнимой и притворной сделок, но также с объективной стороной налогового правонарушения, предусмотренного статьей 122 Налогового кодекса РФ. Эта статья предусматривает ответственность за «неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия)». Одним из способов совершения этого правонарушения (перечень которых, как можно видеть, открыт) традиционно считается включение в налоговую отчетность недостоверных сведений, которое имеет место при совершении мнимых сделок и может иметь место при совершении притворных. Таким образом, не только способы получения необоснованной налоговой выгоды путем совершения мнимых и притворных сделок, но и последствия признания налоговой выгоды необоснованной были предусмотрены налоговым законодательством задолго до принятия Постановления № 53. Возникает вопрос: зачем же понадобилось введение в законодательство новой неопределенной категории для характеристики явлений, давно этим законодательством описанных? Ответ на этот вопрос, как нам представляется, кроется еще в одной оценочной категории, содержащейся в постановлении № 53, — категории «деловой цели сделки».

В соответствии с пунктом 9 постановления № 53 «установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих

о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности». При этом Пленум ВАС РФ подчеркивает, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому, если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано. Вместе с тем обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т. п.) или от эффективности использования капитала.

Следует отметить, что описанное в пункте 9 постановления № 53 понятие «деловой цели сделки» пересекается с еще одним давно используемым в законодательстве оценочным понятием — «обоснованные расходы». Последнее содержится в главе Налогового кодекса РФ о налоге на прибыль организаций (п. 1 ст. 252) и определяется как «экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме». То есть одно оценочное понятие («обоснованные расходы») определяется через другое оценочное понятие («экономически оправданные затраты»), которое прямо не раскрывается. Однако в указанной статье Налогового кодекса содержится пояснение, что «расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода».

Таким образом, оба сравниваемых понятия — «деловая цель сделки» и «обоснованные расходы» в конечном счете апеллируют к направленности деятельности налогоплательщика на получение дохода, отличного от налоговой выгоды. Анализ судебной практики показывает, что значительная часть дел, связанных с получением необоснованной налоговой выгоды, сводится к признанию необоснованными тех или иных расходов налогоплательщика. Вместе с тем использование

категории «обоснованные расходы» ограничено рамками налога на прибыль, тогда как категория «деловая цель сделки» может применяться по спорам, связанным с уплатой любых налогов.

Но значение категории «деловая цель сделки» этим не исчерпывается. В судебной практике встречаются (хотя и не часто) дела, в которых единственным основанием для оспаривания действий налогоплательщика является отсутствие в них «деловой цели». Иногда этот довод призван подкрепить слабость имеющихся у налогового органа доказательств мнимого или притворного характера конкретной сделки. Но чаще в делах такого рода конкретная сделка, которую можно было бы признать недействительной, просто отсутствует. Обычно по этому основанию оспаривается применение специальных налоговых режимов группой взаимозависимых лиц, масштабы совместной деятельности которых значительно превосходят определенные законодательством пороги для применения специальных налоговых режимов. Пожалуй, эта категория споров является единственной, не встречавшейся в судебной практике до выхода постановления № 53, поскольку отсутствовали правовые основания для предъявления претензий к налогоплательщику. Однако, как следует из представленного ниже анализа судебной практики, до настоящего времени такие дела широкого распространения не получили, поскольку суды не склонны поддерживать претензии налоговых органов, имеющие такое основание.

Итак, всю совокупность споров, связанных с необоснованной налоговой выгодой, можно разделить на три неравные группы. Наиболее крупную группу составляют споры, связанные с признанием необоснованной налоговой выгоды, полученной в результате совершения мнимых сделок. Контрагентами налогоплательщика по таким сделкам обычно выступают предприятия-однодневки, отсутствующие по своему юридическому адресу, не имеющие активов, необходимых для производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), выступающих предметом сделки, не уплачивающие налогов. Часто доказательствами по таким делам являются результаты почерковедческих экспертиз, опровергающие

факт подписания документов по сделке лицами, имеющими право подписи от имени контрагента налогоплательщика. Встречаются в делах такого рода и другие перечисленные в постановлении № 53 признаки мнимых сделок в различных сочетаниях. Подробный анализ судебной практики по делам этой категории представляется нецелесообразным, поскольку особых юридических сложностей при их рассмотрении не возникает — исход дела обычно predetermined качеством собранной налоговым органом доказательственной базы.

Вторую — менее многочисленную — категорию составляют споры, связанные с переквалификацией притворных сделок. Эта категория споров представляет значительно больший интерес, как с точки зрения выявления видов сделок, подлежащих переквалификации, так и с точки зрения исследования многообразия оснований и юридических последствий переквалификации. Решение по делам этого рода менее предсказуемо, и нередки случаи, когда дела со сходными обстоятельствами решаются по-разному.

Наконец третья, самую редкую категорию споров составляют споры, связанные с получением необоснованной налоговой выгоды при отсутствии признаков мнимых или притворных сделок.

Рассмотрим подробнее судебную практику по делам последних двух категорий.

#### 4.1. СПОРЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПЕРЕКВАЛИФИКАЦИЕЙ СДЕЛОК ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Анализ судебной практики по спорам, связанным с переквалификацией сделок для целей налогообложения, показывает, что чаще всего переквалификации подвергаются следующие виды договоров:

- договор комиссии или агентского договора в договор купли-продажи (поставки);
- уступки доли в уставном капитале в договор продажи недвижимости;
- договор займа в договор купли-продажи;

- договор об оказании услуг по подбору и предоставлению персонала в трудовой договор;
- подрядный договор в трудовой договор;
- лизинга в куплю-продажу с рассрочкой платежа.

Судебная практика демонстрирует большое разнообразие оснований и последствий переквалификации по каждому из указанных видов сделок. Не являются редкостью случаи, когда дела со схожими фактическими обстоятельствами решаются противоположным образом. Неоднородность судебной практики не позволяет выделить перечень фактических обстоятельств, при установлении которых можно уверенно прогнозировать то или иное судебное решение.

Тем не менее всю совокупность дел, связанных с переквалификацией сделок для целей налогообложения, представляется возможным условно разделить на две категории: дела, в которых имеются доказательства несоответствия юридического оформления сделок фактическим правоотношениям сторон, и дела в которых такие доказательства отсутствуют.

Набор доказательств и аргументов в делах первой категории близок к предмету доказывания по делам о совершении мнимых сделок. Если фактическое исполнение оспариваемой сделки не доказано, она обычно переквалифицируется в сделку, порождающую большие налоговые обязательства. Например, если комиссионер не может подтвердить факт перечисления комитенту доходов от продажи имущества, принятого для реализации по договору комиссии, в налоговую базу комиссионера включается не сумма комиссионного вознаграждения, а вся выручка от продажи имущества<sup>1</sup>. Однако встречаются в судебной практике и решения в пользу налогоплательщика, при вынесении которых суд ограничивался исключительно анализом текста договора, и не рассматривал вопрос исполнения сторонами не только налоговых обязательств, но и обязательств собственно по договору комиссии

<sup>1</sup> См., например: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.02.2008 по делу № А05–4560/2007, Постановление ФАС Центрального округа от 10.08.2009 г. по делу № А48–4246/08-14.

(агентскому договору). Например, единственный аргумент, приведенный в Постановлении ФАС Северо-западного округа от 21.12.2006 по делу № А42–15005/04–28, состоит в том, что «взаимоотношения сторон по договорам являлись отношениями комитента и комиссионера, поскольку их содержание соответствует нормам главы 51 Гражданского кодекса».

Велика вероятность изменения юридической квалификации договора займа между взаимозависимыми лицами в договор купли-продажи, если заемщик не возвращает долг, а заимодавец не предпринимает усилий по его взысканию. Как правило, при такой переквалификации сделки с налогоплательщика взыскиваются налоговые санкции, что представляется правильным, поскольку в данном случае установлен факт налогового правонарушения путем включения в налоговую отчетность недостоверных сведений.

Основной проблемой судебной практики по делам данной категории (как и по делам о признании сделок притворными) является то, что налоговые органы и суды редко задаются вопросом об исполнении налоговых обязательств контрагентом налогоплательщика по сделке, подлежащей переквалификации. Правда, во многих, если не в большинстве случаев контрагентом налогоплательщика по мнимым и притворным сделкам выступают короткоживущие предприятия, не исполняющие своих налоговых обязательств, а потому доначисление налога налогоплательщику лишь компенсирует совокупные потери бюджета с обеих сторон сделки. Однако бывают и другие случаи. Например, если контрагентом налогоплательщика по мнимой или притворной сделке является организация, находящаяся на упрощенной системе налогообложения, уплачивающая единый налог на вмененный доход (ЕНВД) или пользующаяся другими налоговыми льготами, она может не иметь задолженности по оспариваемой сделке. В этом случае доначисление налога налогоплательщику по результатам переквалификации сделки имеет своим следствием повторную уплату налога с одной и той же налоговой базы, что представляется недопустимым.

На наш взгляд, изменение юридической квалификации сделки для налоговых целей у одной из ее сторон, должно порождать у другой стороны право на симметричную



корректировку своих налоговых обязательств. Эта мера не только обеспечит бóльшую справедливость налогообложения, но и будет содействовать сокращению числа налоговых споров, поскольку предъявление необоснованных претензий к налогоплательщикам при отсутствии фискальных потерь от совершения сделки станет нецелесообразно. Необходимым для защиты интересов бюджета ограничением предлагаемого правила должно быть условие о том, что право контрагента на возврат излишне уплаченного налога в результате переквалификации сделки может быть реализовано не ранее, чем начисленная сумма налога (а возможно также относящиеся к ней пени и штрафы) будет взыскана с налогоплательщика. Такое ограничение, в сущности, представляет собой солидарную ответственность налогоплательщика и его контрагента по оспариваемой сделке, однако представляется допустимым, учитывая высокую вероятность сговора сторон сделки, направленного на получение необоснованной налоговой выгоды.

Вторую категорию дел, связанных с переквалификацией сделок для целей налогообложения и значительно реже встречающихся на практике, составляют дела, в которых единственным основанием для переквалификации является отсутствие деловой цели в избранном сторонами способе оформления взаимоотношений. Такая ситуация часто имеет место при переквалификации уступки доли в уставном капитале в договор продажи недвижимости, переквалификации аутсорсинга в трудовой договор, переквалификации лизинга в куплю-продажу с рассрочкой платежа. В делах этой категории избранный сторонами способ юридического оформления сделок не соответствует их конечному экономическому результату, но доказательства несоответствия юридического оформления сделок фактическим правоотношениям сторон часто отсутствуют, либо даже вовсе не существуют. Например, на практике достаточно трудно доказать возмездный характер договора аренды жилья между физическими лицами, если обе стороны это отрицают, поскольку платежи по таким договорам обычно происходят в наличной форме и без свидетелей. Между тем совершенно очевидно, что нормальный владелец дорогостоящей недвижимости не будет предоставлять

ее бесплатно в аренду незнакомому человеку на сколько-нибудь длительный срок. Поэтому в некоторых странах вместо предоставления налоговым органам права возбуждать спор о соответствии сущности такой сделки ее юридической форме, законодательство предусматривает вменение в доход арендодателю дохода, исчисленного по рыночным ставкам аренды жилья, за исключением случаев, когда стороны состоят в близких родственных отношениях.

Встречаются и случаи, когда по мотиву отсутствия деловой цели оспариваются сделки, фактическое исполнение которых полностью соответствует юридическому оформлению. Например, работодатель договаривается с работниками об их переходе во взаимозависимую организацию, находящуюся на упрощенной системе налогообложения и действующую в рамках договора аутсорсинга с работодателем, при условии фактического продолжения работы на тех же рабочих местах и на тех же условиях. Налоговая выгода в данном случае возникает за счет того, что организации, находящиеся на упрощенной системе налогообложения, имеют льготы по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование. При видимом отсутствии у такой сделки деловой цели, поскольку экономических изменений в положении работников не происходит, их юридический статус реально меняется, так как права и обязанности работодателя переходят к другому лицу. Причем эти юридические изменения в перспективе могут отразиться и на экономическом положении работников (в частности, уволить их с «неформального» места работы значительно проще, чем с формального — не надо соблюдать гарантий, предусмотренных трудовым законодательством, достаточно просто изменить или расторгнуть договор аутсорсинга, что не требует согласия работника). Нами были рассмотрены два таких спора: в одном решение было вынесено в пользу налогоплательщика, а в другом — против него<sup>1</sup>. В обоих случаях

<sup>1</sup> Постановление ФАС Уральского округа от 30.03.2009. № Ф09–1732/09-С2; Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 1.02.2010. по делу № А35–2814/2009.

персонал одного из взаимозависимых лиц составляли исключительно работники другого, находящегося на упрощенной системе налогообложения. Различие в обстоятельствах дел сводилось к тому, что в одном случае организация, оказывающая услуги аутсорсинга, была создана до организации, заказывающей эти услуги, а во втором — после. Соответственно в первом случае работники изначально были наняты в штат организации, оказывающей услуги аутсорсинга, а во втором — переведены в ее штат из организации, заказывающей услуги аутсорсинга. Тем не менее, на наш взгляд, различия в экономической сущности этих двух договоров аутсорсинга (в том числе — и с точки зрения их налоговых последствий) отсутствуют, а потому — вынесение диаметрально противоположных судебных решений по этим двум делам не может быть признано нормальной практикой.

Другим примером оспаривания сделок по мотиву отсутствия деловой цели в избранном налогоплательщиком способе их юридического оформления является переквалификация лизинга в куплю-продажу с рассрочкой платежа. Напомним, что в соответствии со статьей 665 Гражданского кодекса по договору финансовой аренды (лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование. Договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется не арендатором, а арендодателем. Таким образом, договор лизинга сочетает элементы купли-продажи и аренды.

Этот вид переквалификации иллюстрирует Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.09.2010 по делу № А14–3321/2010/100/28. Налогоплательщик (дочернее ОАО «Газпроектинжиниринг») обжаловал решение о привлечении его к налоговой ответственности за необоснованное занижение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму расходов (свыше 20 млн. рублей) в виде лизинговых платежей за полученное по договорам лизинга имущество. Основанием для доначисления налога послу-

жил вывод инспекции о том, что в совершенных налогоплательщиком лизинговых сделках отсутствует экономический смысл и разумная деловая цель. Этот вывод основывался на следующих обстоятельствах сделок.

В течение 2006-2008 гг. налогоплательщик заключил 17 договоров финансовой аренды, по условиям которых лизингодатель (ООО «Лизинг-Финанс») обязывался приобрести в свою собственность выбранное лизингополучателем имущество у определенного лизингополучателем продавца, и передать его лизингополучателю в качестве предмета лизинга. Во исполнение указанных договоров ООО «Лизинг-Финанс» заключил договоры купли-продажи вычислительной, множительной и иной техники с продавцами, определенными ДООАО «Газпроектинжиниринг». Приобретенное лизингодателем имущество в последующем частично было передано в собственность лизингополучателя в связи с окончанием срока действия ряда договоров финансовой аренды (что, заметим, не противоречит законодательной конструкции договора лизинга, который допускает передачу арендуемого имущества в собственность лизингополучателя по завершении срока аренды).

По результатам контрольных мероприятий налоговой инспекцией сделан вывод о том, что налогоплательщик в период совершения спорных сделок располагал достаточными средствами для самостоятельного приобретения в собственность имущества, бывшего предметом сделок. Так, Инспекцией установлено, что в 2006-2008 гг. налогоплательщик направлял свободные денежные средства в сумме 168 млн руб. на покупку депозитных сертификатов у филиала ЗАО «Газэнергопромбанк», и в то же время нес экономически необоснованные расходы в связи с финансовой арендой имущества.

В отличие от налогоплательщика лизингодатель (ООО «Лизинг-Финанс») не располагал собственными средствами для оплаты имущества, в дальнейшем передаваемого в лизинг (так как был типичной «однодневкой», лишенной каких бы то ни было активов), в связи с чем использовал для этих целей заемные средства, полученные от филиала ЗАО «Газэнергопромбанк». При этом за исполнение ООО «Лизинг-

Финанс» (заемщиком) всех обязательств по кредитным договорам ответственность перед банком нес лизингополучатель в качестве поручителя. То есть налогоплательщик получал в финансовую аренду имущество, «обремененное» своим же договором поручительства.

Также инспекция ссылаясь на то, что ДОО «Газпроектинжиниринг», получая имущество в финансовую аренду, увеличивало расходы, по сравнению с расходами, которые оно могло бы понести при приобретении имущества самостоятельно (лизинговые платежи превышали стоимость имущества). То есть, по мнению налогового органа, расходы ДОО «Газпроектинжиниринг» по имуществу, принимаемому в лизинг и используемому в течение меньшего срока полезного использования (за счет применения ускоренной амортизации, а также всех расходов лизингодателя) полностью покрывают расходы лизинговой компании по приобретению этого имущества у продавца. На этом основании инспекция сделала вывод, что заключение договора лизинга на срок значительно меньший, чем срок полной амортизации имущества, свидетельствует по экономическому смыслу о сделке купли-продажи имущества с рассрочкой платежа, в которой лизингодатель является посредником. В результате такой переоценки в налоговую базу лизингополучателя была включена вся сумма лизинговых платежей по подлежащим переквалификации договорам.

Однако суды с произведенной налоговым органом переквалификацией не согласились по следующим мотивам. Положения заключенных налогоплательщиком и ООО «Лизинг-Финанс» договоров соответствовали нормам закона «О финансовой аренде (лизинге)» и исполнялись сторонами в действительности. Довод об отсутствии у рассматриваемых сделок деловой цели был отвергнут на том основании, что получаемое по ним в аренду имущество фактически использовалось налогоплательщиком при осуществлении уставной деятельности, направленной на получение прибыли. Заметим, что ни одно из этих обстоятельств налоговым органом и не оспаривалось.

Довод налоговой инспекции о том, что фактически для приобретения предметов договоров лизинга лизингодателем использовались денежные средства лизингополучателя, который выступал поручителем по договорам займа, был отклонен судами как не подтвержденный материалами дела. При этом суд указал, что, поскольку поручительство является одним из способов обеспечения исполнения гражданско-правовых обязательств, использование его сторонами «подтверждает серьезность их намерений по исполнению заключенных договоров, наличие обычных деловых и хозяйственных связей субъектов предпринимательской деятельности и не может расцениваться как свидетельствующее о фактическом заключении и исполнении сторонами договоров купли-продажи, а также о необоснованности налоговой выгоды».

Не менее формально суд отреагировал и на довод налоговой инспекции о том, что, имея потребность в приобретении имущества, собственные свободные средства в размере, многократно превосходящем стоимость этого имущества, налогоплательщик использовал для приобретения банковских сертификатов. «Приобретение банковских сертификатов, — парировал суд, — дает право их держателям на получение по истечении времени сумм вкладов и процентов по ним, то есть приносит организациям доход, который в дальнейшем облагается налогами в установленном порядке».

Наконец, довод об экономической нецелесообразности наращивания расходов на приобретение имущества при наличии свободных денежных средств суды отвергли на том основании, что «по смыслу правовой позиции Конституционного суда РФ, выраженной в постановлении от 24.02.2004 № 3-П, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельной и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов». По этим мотивам рассматривавшие дело судебные инстанции полностью отказали

налоговому органу в удовлетворении заявленных требований о доначислении налога.

Мы, однако, не можем согласиться с позицией ни одной из сторон рассматриваемого спора. На наш взгляд, отсутствие деловой цели в заключении договора лизинга у лизингополучателя, выступающего поручителем по займу для приобретения лизингодателем предмета лизинга, достаточно очевидно, поскольку при наличии у лизингополучателя свободных денежных средств для самостоятельного приобретения имущества договор лизинга просто не имеет смысла. Единственное, что могло бы подтвердить наличие у спорных сделок деловой цели, — это ссылка на то, что доход лизингополучателя от размещения денежных средств в депозитные сертификаты превосходил (или, по крайней мере, должен был превзойти) дополнительные расходы, обусловленные приобретением необходимого для производственной деятельности имущества по договору лизинга, а не купли-продажи. Однако суды, рассматривавшие дело, таким вопросом даже не задавались.

С другой стороны, позиция налогового органа также не безупречна, поскольку в налоговую базу ДОО «Газпроектинжиниринг» была включена вся сумма лизинговых платежей по заключенным с ООО «Лизинг-Финанс» договорам (что равносильно признанию договора фиктивным), тогда как при переквалификации лизинга в куплю-продажу в налоговую базу лизингополучателя следовало включить лишь ту часть лизинговых платежей, которая превышала стоимость имущества, выступавшего предметом лизинга. Кроме того, по нашему мнению, при подобных основаниях для переквалификации сделок (то есть при отсутствии прямых доказательств того, что фактически сторонами исполнялся иной договор, чем был заключен в действительности) санкции применяться не должны.

Еще одним примером сделок, лишенных деловой цели, но фактически исполненных в строгом соответствии с их юридической формой, является совокупность сделок по внесению недвижимого имущества в уставный капитал и последующей уступке доли в уставном капитале, соответствующей стоимости этого имущества.

Так, Постановлением ФАС Уральского округа от 21 ноября 2011 г. № Ф09–10132/10 оставлено в силе решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за неуплату НДС. Обстоятельства дела были таковы. 20 июня 2007 г. налогоплательщиком (ООО «Пермская научно-производственная приборостроительная компания») принято решение о создании ООО «Деловой центр» и внесении в его уставной капитал вклада в виде зданий и земельных участков. Двумя месяцами позже налогоплательщик заключил договор уступки своей 100-процентной доли в уставном капитале общества «Деловой центр» с ЗАО «ПМ-Девелопмент». Став единственным акционером ООО «Деловой центр», 21 мая 2008 г. ЗАО «ПМ-Девелопмент» приняло решение о присоединении к себе ООО «Деловой центр». В результате указанных действий собственником объектов недвижимости, переданных налогоплательщиком в уставный капитал общества «Деловой центр», стало общество «ПМ-Девелопмент».

Доходы, полученные налогоплательщиком от уступки доли в созданном им ООО «Деловой центр» были учтены им в составе внереализационных доходов, однако НДС не уплачивался ни с этой операции, ни с предшествующей ей операции по внесению зданий в уставной капитал, поскольку пп. 4 п. 3 ст. 39 Налогового кодекса РФ не признает передачу имущества объектом налогообложения по НДС, если таковая «носит инвестиционный характер».

Налоговый орган посчитал, что инвестиционная направленность в действиях налогоплательщика по внесению имущества в уставный капитал ООО «Деловой центр» отсутствует, так как действительной целью внесения имущества в уставный капитал была последующая продажа имущества. Соответственно договор купли-продажи доли в уставном капитале был притворной сделкой, фактически общество реализовало принадлежащее ему имущество, сокрыв объект налогообложения и не уплатив в бюджет НДС с указанной реализации.

Таким образом, все оспариваемые налоговым органом сделки были реально исполнены (не исполнить их попросту невозможно, поскольку они подлежат государственной регистрации), а потому единственным основанием для их



переквалификации выступала лишь краткость периода, отделяющего одну сделку от другой. Несмотря на то что законодательство не содержит никаких ограничений по сроку нахождения долей участия в уставном капитале в собственности лица, по истечении которого инвестиционная направленность сделки по приобретению этих долей считается соблюденной, налогоплательщику не только был доначислен налог, но с него были взысканы санкции. (Встречаются в судебной практике и другие аналогичные решения<sup>1</sup>.) Однако исход дела мог бы быть прямо противоположным, если бы момент внесения имущества в уставной капитал от момента отчуждения доли в уставном капитале отделял период не в два месяца, а, например, в полгода, или если бы налогоплательщик догадался сослаться на какое-нибудь обстоятельство для обоснования деловой цели сделки по досрочному отчуждению доли в уставном капитале (например, на необходимость покрытия непредвиденного кассового разрыва или на то, что темпы развития вновь созданной организации не оправдали его ожиданий).

На наш взгляд, субъективность оснований для разрешения споров, связанных с получением необоснованной налоговой выгоды по сделкам, лишенным деловой цели, при отсутствии доказательств несоответствия их юридическому оформлению фактическим правоотношениям сторон, исключает возможность применения налоговых санкций к налогоплательщику. Избирательное применение налоговых санкций особенно не терпимо, учитывая:

- отсутствие четкой границы между умышленным и неумышленным налоговым правонарушением, предусмотренным ст. 122 Налогового кодекса РФ<sup>2</sup>, притом

<sup>1</sup> Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.07.2012 г. № 17АП-6837/2012-АК.

<sup>2</sup> Напомним, что данная статья НК РФ предусматривает ответственность за неуплату или неполную уплату налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия).

- что штрафы за умышленное правонарушение вдвое больше;
- отсутствие четкой границы между умышленным налоговым правонарушением и преступлением (это разграничение проводится не только по такому объективному фактору как сумма неуплаченного налога, но и по такому субъективному фактору как наличие умысла на уклонение от налогообложения).

Исходя из этого представляется целесообразным установить правило, в соответствии с которым в случае переквалификации сделки для целей налогообложения по мотиву отсутствия деловой цели при отсутствии прямых доказательств того, что фактически сторонами исполнялся иной договор, чем был заключен в действительности, санкции по статье 122 Налогового кодекса РФ применяться не должны. Это правило может быть закреплено как в тексте Налогового кодекса, так и в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53, посвященном необоснованной налоговой выгоде. Преимуществом первого варианта является то, что при законодательном закреплении это правило станет обязательным не только для судов, но и для налоговых органов, а следовательно — число судебных споров сократится. Однако у этого варианта есть и недостатки, связанные с тем, что в настоящее время понятия необоснованной налоговой выгоды и деловой цели сделки в Налоговом кодексе отсутствуют — они введены в практику постановлением Пленума ВАС РФ № 53. Соответственно необходимым условием закрепления предлагаемого правила в законодательстве является «легализация» данных терминов в НК, что может встретить политическое противодействие. Кроме того, правила, связанные с оценкой доказательств, в тексте Налогового кодекса будут смотреться достаточно чужеродно. С этой точки зрения, предпочтительным выглядит вариант закрепления предлагаемого правила в постановлении Пленума ВАС РФ № 53, где оно, кроме того, может быть изложено развернуто и проиллюстрировано на примерах из судебной практики. Конечно, при таком способе закрепления это правило будет иметь меньшую юридическую силу,

однако со временем, при условии его последовательного применения в судебной практике, налоговые органы также станут его придерживаться.

Анализ правоприменительной практики по спорам, связанным с необоснованной налоговой выгодой, позволяет сформулировать еще ряд рекомендаций по совершенствованию законодательства.

В частности, представляется необходимым уточнить неопределенное понятие «изменение юридической квалификации сделки», содержащееся в подпункте 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса, ввиду отсутствия единства по вопросу о том, включает ли это понятие только притворные, или также мнимые сделки. Между тем от решения этого вопроса зависит возможность взыскания налога с организации или индивидуального предпринимателя в бесспорном порядке. На наш взгляд, понятие «изменение юридической квалификации сделки» должно охватывать как притворные, так и мнимые сделки, поскольку в обоих случаях решение налогового органа предполагает переоценку сложной совокупности фактических обстоятельств деятельности налогоплательщика. Поскольку возможность признания сделки фиктивной зависит от того, являются ли собранные налоговым органом доказательства достаточными, и при этом ни Налоговый кодекс, ни постановление Пленума ВАС РФ № 53 не содержат исчерпывающего перечня доказательств, необходимых для принятия соответствующего решения в каждом конкретном случае, на наш взгляд, взыскание налога по таким делам должно производиться только в судебном порядке.

#### 4.2. СПОРЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПОЛУЧЕНИЕМ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ ПРИ ОТСУТСТВИИ ПРИЗНАКОВ МНИМЫХ ИЛИ ПРИТВОРНЫХ СДЕЛОК

Как отмечалось выше, споры, связанные с получением необоснованной налоговой выгоды при отсутствии признаков мнимых или притворных сделок, касаются преимущественно неправомерного применения специальных налоговых

режимов (в первую очередь — упрощенной системы налогообложения (УСН) и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД)).

Анализ правоприменительной практики по таким спорам демонстрирует, что в таких случаях постановление Пленума ВАС РФ № 53 не всегда работает. В рассмотренных нами делах суды были не склонны принимать сторону налогового органа в ситуации, когда налоговое законодательство обходится не путем заключения мнимых или притворных сделок, а путем «дробления» организации на ряд взаимозависимых лиц, действующих согласованно, в целях получения доступа к льготным налоговым режимам, предназначенным для субъектов малого предпринимательства.

По ЕНВД споры чаще всего касались такого вида деятельности как «розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли» (пп. 6 п. 2 ст. 346.26). Несмотря на последующее ужесточение условий применения ЕНВД (которое было реакцией на проблемы, выявленные правоприменительной практикой), эта категория споров не полностью утратила актуальность и в настоящее время, поскольку сохраняются разночтения в толковании таких базовых для применения этой нормы понятий как «объект организации торговли» и «торговый зал». Однако для целей настоящего исследования особый интерес представляют собой споры, повторение которых в условиях действующего законодательства невозможно, поскольку они были обусловлены попытками налоговых органов при наличии явных лазеек в законе пресечь «злоупотребление правом» со стороны налогоплательщика.

Так, в постановлении Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.04.2010 по делу № А35–10400/2009 рассматривается решение налогового органа о доначислении налогов индивидуальному предпринимателю (далее — ИП) Полторацкой О. А. на том основании, что она «участвовала в схеме отношений, предполагающей уход от общей системы налогообложения, заключавшейся в искусственном создании, путем заключения ряда недействительных сделок

по договорам простых негласных товариществ, условий для использования специального налогового режима, установленного главой 26.3 Налогового кодекса РФ, не рассчитанного на осуществление торговли через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала более 150 кв. м». Хотя данное решение вынесено уже в период действия дополнительных ограничений на применение ЕНВД, в частности — запрета на его применение налогоплательщиками, действующими в рамках договора простого товарищества (п. 2.1 статьи 346.26 НК РФ), оспариваемые сделки относятся к 2004–2005 гг., когда таких ограничений не существовало, а следовательно — рассматривались по нормам законодательства, актуального на момент их совершения.

При рассмотрении дела судами было установлено, что в течение 2004–2005 гг. индивидуальный предприниматель Полторацкая последовательно заключила четыре договора об аренде помещений для осуществления торговой деятельности по разным адресам в городе Курске. Площадь торгового зала каждого из этих помещений не превышала 150 кв. м, однако их совокупная площадь составила 562,5 кв. м. Причем по каждому из адресов, где Полторацкая арендовала торговые площади, соседние торговые площади были арендованы индивидуальными предпринимателями или организациями, аффилированными с самой Полторацкой, ее мужем, ИП Полторацким Н. В. или учрежденными ими совместно организациями.

В тот же период Полторацкая по каждому из адресов, где находились арендуемые ею торговые площади, заключила договоры простого негласного товарищества с двумя-тремя аффилированными лицами или организациями, арендовавшими соседние торговые площади (каждая из которых, разумеется, тоже не превышала 150 кв. м.). По условиям этих договоров товарищи обязывались объединить вклады в целях получения прибыли от осуществления совместной розничной реализации потребительских товаров населению.

В рассматриваемом судебном решении отсутствуют сведения о торговой площади, в совокупности арендовавшейся Полторацкой и аффилированными с нею лицами по всем

четырем адресам, но исходя из материалов дела можно предположить, что она составляла не менее 2000 кв. м., то есть более чем в 10 раз превышала задумывавшийся законодателем порог для применения ЕНВД.

Налоговая инспекция квалифицировала деятельность Полторацкой как «искусственное дробление площадей торговых залов на отдельные торговые площади до 150 кв. м, лишенные необходимых для признания их самостоятельными объектами организации торговли признаков, с последующим не отвечающим характеру нормальной финансово-хозяйственной деятельности формальным распределением прибыли между сторонами договора», свидетельствующим о «несовпадении намерений сторон, отраженных в договорах простых негласных товариществ, с действительной волей». Однако, поскольку «искусственное дробление» площадей между разными юридическими лицами (или даже самих юридических лиц) не является видом гражданско-правовой сделки, а следовательно — не может быть объектом переквалификации, налоговый орган не нашел иного основания доначисления налога чем фиктивность договоров простых негласных товариществ, заключенных предпринимателем Полторацкой.

При такой формулировке основания иска налоговый орган был заведомо обречен на поражение, поскольку основанием для признания сделки мнимой является отсутствие у сторон намерения создать соответствующие ей правовые последствия, то есть исполнить ее фактически. Ориентируясь на такой предмет доказывания, суды, рассматривавшие дело, не нашли оснований для удовлетворения требований налогового органа. В частности, они отвергли как несостоятельный довод налогового органа, что о недействительности договоров простого товарищества свидетельствует участие в них взаимозависимых лиц, деятельность которых «несамостоятельна и подконтрольна ИП Полторацкой О. А., ИП Полторацкому Н. В. и ООО ПТП «Промресурс» (учредителем которого являются Полторацкая О. А. и Полторацкий Н. В.)». По мнению судов, факт взаимозависимости сторон договоров простого товарищества не имеет правового значения для оценки условий оспариваемых сделок.

При этом в материалах дела имелись все доказательства реальности осуществления товариществами совместной деятельности, направленной на получение прибыли, поскольку именно для этого они и создавались.

Таким образом, данное дело показывает, что в отсутствие оснований для признания конкретной сделки мнимой или притворной, заложенная в постановлении Пленума ВАС РФ № 53 концепция деловой цели не работает. В данном случае (вопреки утверждению налогового органа) фиктивными были не сделки простого товарищества, а предшествующие их заключению действия налогоплательщика по учреждению ряда зависимых от него лиц, единственной целью создания которых было получение налоговых выгод от перехода на ЕНВД путем формального обособления площадей, фактически арендуемых налогоплательщиком через зависимых от него лиц сверх определенного в законе порога.

Впоследствии законодатель внес изменения в Налоговый кодекс. Теперь ЕНВД не применяется в случае осуществления предусмотренных видов деятельности в рамках договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом<sup>1</sup>.

Однако в отношении единого налога, уплачиваемого при применении УСН, симметричного решения принято не было. Поправками, внесенными в НК Федеральным законом от 21.07.2005 № 101-ФЗ, предусмотрено лишь, что налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом, лишены льгот по НДС, а также права выбора объекта налогообложения при применении УСН и обязаны уплачивать налог с доходов, уменьшенных на величину расходов (п. 3 ст. 346.14 НК). В связи с этим споры о создании налогоплательщиками искусственных условий для использования упрощенной системы налогообложения путем «дробления» между рядом действующих согласованно взаимозависимых лиц, дохода, фактически превышающего установленный за-

<sup>1</sup> См. п. 2.1 статьи 346.26 НК в редакции Федерального закона от 17.05.2007 № 85-ФЗ.

конодательством порог (45 млн рублей в год), сохраняют актуальность и по сей день<sup>1</sup>. Однако поскольку налоговое законодательство ни ранее, ни в настоящее время не запрещает совместное применение УСН рядом взаимозависимых лиц, действующих в рамках договора простого товарищества, а признаки мнимых или притворных сделок в действиях налогоплательщика отсутствуют, претензии налоговых органов обычно не находят поддержки в судах.

Несмотря на явные признаки «злоупотребления правом» в действиях налогоплательщиков, данный подход судов представляется правильным, поскольку судебная система не может подменять собой законодателя на страже фискальных интересов государства. Законодатель не мог игнорировать возможность таких злоупотреблений при подготовке соответствующей главы НК РФ, и если он не предусмотрел меры против них — значит, не считал это необходимым. Суд не только не должен, но и не вправе подменять собой законодателя, закрывая подобные «лазейки» в законе. По нашему убеждению, судебное правотворчество вообще возможно и допустимо только в одном из следующих случаев:

- когда законодатель сознательно предусмотрел возможность судебного усмотрения путем использования в законе оценочных категорий;
- когда в законе присутствуют явные пробелы, без устранения которых его применение невозможно;
- когда законодатель допустил в тексте закона противоречия, не позволяющие выявить его действительную волю.

Однако признание того факта, что суд не должен и не вправе перекрывать такие лазейки в законе, не означает, что мы не считаем целесообразным перекрыть их на законодательном уровне. На наш взгляд, судебная практика демонстрирует необходимость установления запрета на использование УСН индивидуальными предпринимателями и (или) организациями, действующими в рамках договора простого товарищества (как это уже предусмотрено в отношении ЕНВД),

<sup>1</sup> См., например, Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 1 февраля 2010 г. по делу № А35–2814/2009.



по крайней мере в случаях, когда членами такого товарищества являются взаимозависимые лица, а масштабы их совместной деятельности выходят за установленные пороги применения УСН.

# Литература

## ИНОЯЗЫЧНЫЕ ИСТОЧНИКИ

1. De Beers Consolidated Mines, Ltd v Howe (Surveyor of Taxes) (1906).
2. Goodhart. Determining the Ratio Decidendi of a Case//Essays in Jurisprudence and the Common Law (1931) 1.
3. *Prebble Zoë M. and Prebble John*. Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law (October 14, 2008).
4. Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.). Chapter 2, Legal Framework for Taxation (Frans Vanistendael).
5. Билль о правах, 1689.
6. 457 U. S. 55 - Zobel v. Williams <http://openjurist.org/457/us/55/zobel-v-williams>
7. American Depository Receipt [http://en.wikipedia.org/wiki/American\\_depository\\_receipt](http://en.wikipedia.org/wiki/American_depository_receipt)
8. Bulletin for International Taxation, April 2008. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1473612> (Раздел «EU Member States – Allowable Scope of Anti-Avoidance Rules» (With Franca Frenzel))
9. Business establishment <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM205030.htm>
10. Cadbury Schweppes. 2006. <http://www.osborneclarke.com/publications/services/tax/insight/2006/cadbury-schweppes.aspx>
11. Case of First Impression [http://www.massachusetts.name/case\\_of\\_first\\_impression/encyclopedia.htm](http://www.massachusetts.name/case_of_first_impression/encyclopedia.htm)
12. Centros Ltd v Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, C-212/97 [1999] ECR I-1459. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997J0212:EN:HTML>

13. Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union/Chapter 1: The Institutions [http://en.wikisource.org/wiki/Consolidated\\_version\\_of\\_the\\_Treaty\\_on\\_the\\_Functioning\\_of\\_the\\_European\\_Union/Chapter\\_1:\\_The\\_Institutions#Article\\_254](http://en.wikisource.org/wiki/Consolidated_version_of_the_Treaty_on_the_Functioning_of_the_European_Union/Chapter_1:_The_Institutions#Article_254)
14. Common Law [http://www.massachusetts.name/common\\_law/encyclopedia.htm](http://www.massachusetts.name/common_law/encyclopedia.htm)
15. Décision n 95-369 DC du 28 décembre 1995 <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/1995/95-369-dc/decision-n-95-369-dc-du-28-decembre-1995.10630.html>
16. Doctrine of Precedent - Law Making Potential <http://www.lawteacher.net/english-legal-system/lecture-notes/judicial-precedent-2.php>
17. Duxbury, Neil, The Authority of Precedent: Two Problems, p. 13. <http://www.mcgill.ca/files/legal-theory-workshop/Neil-Duxbury-McGill-paper.pdf>
18. Encyclopædia Britannica Online, s. v. “court,” accessed December 13, 2011, <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/140637/court>
19. EU law: Commission acts to ensure that European legislation is fully and properly implemented. Brussels, 19 May 2011 <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/11/312&forma=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>
20. European Court of Justice (статья) [http://en.wikipedia.org/wiki/European\\_Court\\_of\\_Justice#Advocates-General](http://en.wikipedia.org/wiki/European_Court_of_Justice#Advocates-General)
21. Equal protection [http://www.law.cornell.edu/wex/Equal\\_protection](http://www.law.cornell.edu/wex/Equal_protection)
22. *Faulhaber Lilian V. Sovereignty, Integration, and Tax Avoidance in the European Union: Striking the Proper Balance*, 2009 <http://www.law.harvard.edu/faculty/faculty-workshops/new-folder/faulhaber.pdf>
23. *Gibson v. United States of America (The Bahamas)* [2007] UKPC 52 (23 July 2007) <http://www.bailii.org/uk/cases/UKPC/2007/52.html>
24. *Gould v. Gould*, 245 U. S. 151 (1917) <http://supreme.justia.com/us/245/151/case.html>
25. *Gregory v. Helvering* (статья) [http://en.wikipedia.org/wiki/Gregory\\_v.\\_Helvering](http://en.wikipedia.org/wiki/Gregory_v._Helvering)
26. *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935) <http://supreme.justia.com/us/293/465/case.html>
27. Guide To Understanding Common Law <http://center4debtmanagement.com/LegalArticles/Common-Law.shtml>

28. Guide to the Case Law of the European Court of Justice on Articles 43 et seq. EC Treaty. Freedom of Establishment. European Commission. 1/1/2001 [http://ec.europa.eu/internal\\_market/services/docs/infringements/art43\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/infringements/art43_en.pdf)
29. *Harris, J. W.* Legal Philosophies, London 1980, p. 161 (цит. по: Svein Eng, The Doctrine of Precedent in English and Norwegian Law – Some Common and Specific Features. Scandinavian Studies in Law, vol.39, 2000, p. 302 <http://www.scandinavianlaw.se/pdf/39-14.pdf>)
30. *Holland James and Webb.* Julian, Learning Legal Rules (Chapter 6. The Doctrine of Judicial Precedent). Seventh Edition. 2010. P. 153 [http://www.oup.com/uk/orc/bin/9780199557745/hw7e\\_ch06.pdf](http://www.oup.com/uk/orc/bin/9780199557745/hw7e_ch06.pdf)
31. House of Lords. [http://en.wikipedia.org/wiki/House\\_of\\_lords](http://en.wikipedia.org/wiki/House_of_lords)
32. House of Lords. Practice Statement (Judicial Precedent) [1966] 1 W. L. R. 1234 <http://www.uniset.ca/other/cs2/19661WLR1234.html>
33. [http://legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=B215EE07E9CCE560C4886E7B0374B063.tpdjo13v\\_1?idSectionTA=LEGISCTA000006136352&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111126](http://legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=B215EE07E9CCE560C4886E7B0374B063.tpdjo13v_1?idSectionTA=LEGISCTA000006136352&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111126)
34. [http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=D638094F2C37938A430F13BC2C1D4E25.tpdjo02v\\_1?idArticle=LEGIARTI000006419283&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111127](http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=D638094F2C37938A430F13BC2C1D4E25.tpdjo02v_1?idArticle=LEGIARTI000006419283&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111127)
35. <http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000006419284&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111127&oldAction=rechCodeArticle>
36. <http://www.const-court.be/en/common/home.html>
37. [http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/usc.cgi?ACTION=RETRIEVE&FILE=\\$xa\\$busc26.wais&start=456314&SIZE=19203&TYPE=TEXT](http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/usc.cgi?ACTION=RETRIEVE&FILE=$xa$busc26.wais&start=456314&SIZE=19203&TYPE=TEXT)
38. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004CJ0524:EN:HTML>
39. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005CO0201:EN:HTML>
40. <http://www.ca5.uscourts.gov/opinions/pub/00/00-60648.cv0.wpd.pdf>
41. <http://supreme.justia.com/us/435/561/case.html>
42. <http://supreme.justia.com/us/531/206/case.html>
43. Income and Corporation Taxes Act 1988. <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/1/contents/enacted> (первоначальная редакция)
44. Judicial functions of the House of Lords [http://en.wikipedia.org/wiki/Judicial\\_functions\\_of\\_the\\_House\\_of\\_Lords](http://en.wikipedia.org/wiki/Judicial_functions_of_the_House_of_Lords)

45. *Komárek Jan*. Judicial Lawmaking and Precedent in Supreme Courts. LSE Law, Society and Economy Working Papers 4/2011. London School of Economics and Political Science, Law Department. [http://www.lse.ac.uk/collections/law/wps/WPS2011-04\\_Komarek.pdf](http://www.lse.ac.uk/collections/law/wps/WPS2011-04_Komarek.pdf)
46. *Lamond Grant*. Precedent and Analogy in Legal Reasoning// The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Fall 2008 Edition) / Edward N. Zalta (ed.), <http://plato.stanford.edu/archives/fall2008/entries/legal-reas-prec/>
47. *Nordlinger v. Hahn*, 505 U. S. 1 (1992) <http://caselaw.lp.findlaw.com/cgi-bin/getcase.pl?court=US&vol=505&invol=1>
48. *Perell Paul M*. Stare decisis and techniques of legal reasoning and legal argument. (Originally published in (1987) 2:2,3 Legal Research Update 11 and republished with permission.) <http://legalresearch.org/docs/perell.html>
49. *Postlewaite F*. The Status of the Judicial Sham Doctrine in the United States. Revenue Law Journal. Volume 15, Issue 1. 2005. Article 8. <http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1162&context=rlj>
50. Pre-Budget Report 2006 <http://www.hmrc.gov.uk/pbr2006/index.htm>
51. Role of the JCPC <http://www.jcpc.gov.uk/about/role-of-the-jcpc.html>
52. Speculative transactions tax case. [https://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/ls20040309\\_2bvl001702en.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/ls20040309_2bvl001702en.html)
53. Tax Law Design and Drafting (volume 1; Victor Thuronyi, ed.; Ch. 2, Legal Framework for Taxation), International Monetary Fund, 1996, p. 4. <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch2.pdf>
54. Tax Law Design and Drafting, p.6; Décision n° 73–51 DC du 27 décembre 1973 <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/1973/73-51-dc/decision-n-73-51-dc-du-27-decembre-1973.7368.html>
55. Taxation: Commission requests UK to further amend its treatment of controlled foreign corporations (CFCs). Brussels, 19 May 2011 <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/606&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>
56. *The Queen v H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc* (1988)

- ECR 5483. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61987J0081:EN:HTML>
57. The United States Constitution <http://www.usconstitution.net/const.html>
58. *Thuronyi V.* Rules in OECD Countries to Prevent Avoidance of Corporate Income Tax. <http://www.mof.go.jp/english/soken/jst2002p3.pdf>
59. *Toscher S., Rettig Ch. P.* Ricketty Shelters. 2002. <http://www.lacba.org/showpage.cfm?pageid=2147>
60. *T.R. van Geel* (1997), Understanding Supreme Court Opinions, New York: Longman, pp. 83-103 (Ch.6 Precedent) [http://socsci.colorado.edu/~mciverj/2481\\_vangeel\\_ch6.PDF](http://socsci.colorado.edu/~mciverj/2481_vangeel_ch6.PDF)
61. United States Reports, Volume 505 <http://www.supremecourt.gov/opinions/boundvolumes/505bv.pdf>
62. United States Tax Court [http://en.wikipedia.org/wiki/United\\_States\\_Tax\\_Court](http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Tax_Court)
63. Version consolidée du Traité instituant la Communauté européenne [http://eur-lex.europa.eu/fr/treaties/dat/12002E/htm/C\\_2002325FR.003301.html](http://eur-lex.europa.eu/fr/treaties/dat/12002E/htm/C_2002325FR.003301.html) (Chapitre 2. Le droit d'établissement)
64. *Vodafone 2 v Revenue and Customs* [2008] EWHC 1569 (Ch) (04 July 2008) <http://www.bailii.org/ew/cases/EWHC/Ch/2008/1569.html>
65. *Wellens Richard.* Cadbury Schweppes and beyond: the future of the UK CFC Rules [http://ials.sas.ac.uk/postgrad/courses/docs/MA\\_Tax\\_Working\\_papers/Richard%20PUBLICATION%20Final.pdf](http://ials.sas.ac.uk/postgrad/courses/docs/MA_Tax_Working_papers/Richard%20PUBLICATION%20Final.pdf)
66. *Willis-Knighton Medial Center v. Caddo-Shreveport Sales and Use Tax Commission*, 903 So.2d 1071, at n.17 (La. 2005). (Opinion no. 2004-C-0473) <http://www.lasc.org/opinions/2005/04c0473.opn.pdf>
67. *Williams Glanville.* Learning the Law, 9th ed. (1973) at 67–68 (цит. по: *Perell Paul M.* Stare decisis and techniques of legal reasoning and legal argument. (Originally published in (1987) 2:2,3 Legal Research Update 11 and republished with permission.) <http://legalresearch.org/docs/perell.html>
68. *Winkler Adam.* Fatal in Theory and Strict in Fact: An Empirical Analysis of Strict Scrutiny in the Federal Courts. *Vanderbilt Law Review*, vol. 59, p. 793, 2006; UCLA School of Law Research Paper No. 06-14. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=897360>
69. Сайт Европейского суда. <http://curia.europa.eu>

РУССКОЯЗЫЧНЫЕ ИСТОЧНИКИ

1. *Алексеев С. С.* Теория государства и права. М.: Юрид. лит., 1985.
2. *Братусь С. Н., Венгеров А. Б.* Понятие, содержание и формы судебной практики // Судебная практика в советской правовой системе/под ред. С. Н. Братуся. М.: Юрид. лит., 1975.
3. *Бурков А. Л.* Конвенция о защите прав человека в судах России. М.: Волтерс Клуверс, 2010.
4. *Верецагин А. Н.* Судебное правотворчество в России. М.: Международные отношения, 2004.
5. *Верецагин А. Н.* Две новеллы арбитражного правосудия. <http://www.arbitr.ru/press-centr/smi/18930.html>
6. *Вильнянский С. И.* Значение судебной практики в гражданском праве: Ученые труды ВИЮН. М., 1947. Вып. IX.
7. *Вышинский А. Я.* Теория судебных доказательств. М.: НКЮ СССР, 1941.
8. Декреты Советской власти. Т. I. М.: Госполитиздат, 1957.
9. *Зивс С. Л.* Источники права. М.: Наука, 1981.
10. *Золотарева А. Б., Киреева А. В., Корниенко Н. Ю.* Налоговое администрирование. Основные итоги реформы: в 3 т. /под ред. С. Г. Синельникова-Мурылева и И. В. Трунина. М.: ИЭПП, 2008. 786 с.
11. *Ключевский В. О.* Боярская дума Древней Руси. М.: Синодальная типография, 1902.
12. О руководящих разъяснениях Пленума Верховного суда СССР // Советское государство и право. 1955. № 8.
13. *Пиголкин А. С.* Толкование нормативных актов в СССР. М.: Гостюриздат, 1962.
14. *Портнов В. П., Славин М. М.* Становление правосудия Советской России (1917–1922 гг.). М.: Наука, 1990.
15. *Шейнин Х. Б.* Руководящие разъяснения Пленума Верховного суда СССР и контроль за их выполнением // Высший судебный орган в СССР/под ред. Смирнова Л. Н. М.: Юрид. лит., 1984.

**НОРМАТИВНЫЕ АКТЫ И СУДЕБНЫЕ РЕШЕНИЯ  
(ПРИВОДЯТСЯ ПО ДАННЫМ ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ  
«КОНСУЛЬТАНТ ПЛЮС»)**

1. Закон РСФСР «О судоустройстве РСФСР» от 08.07.1981.
2. Федеральный конституционный закон «О Конституционном суде Российской Федерации» от 21.07.1994 № 1-ФКЗ.
3. Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в Российской Федерации» от 28.04.1995 г. № 1-ФКЗ.
4. Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации» от 21.03.1991 № 943-1.
5. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
8. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ.
9. Федеральный закон от 23.12.2010 г. № 379-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации».
10. Постановление Конституционного суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П.
11. Постановление Конституционного суда РФ от 20 февраля 2001 года № 3-П.
12. Постановление Конституционного суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П.
13. Постановление Конституционного суда от 21.01.10 г. № 1-П.
14. Определение Конституционного суда РФ от 11.11.2008 г. № 556-О-Р.
15. Определение Конституционного суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О.
16. Определение Конституционного суда РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О.
17. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июня 2011 г. № 52.



18. Постановление Пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12.10.2006. № 53.
19. Постановление Пленума ВАС РФ от 14.02.2008 № 14 «О внесении дополнений в Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 12.03.2007 № 17 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при пересмотре вступивших в законную силу судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам».
20. Постановление Пленума Высшего арбитражного суда от 10.04.2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации».
21. Постановление Президиума ВАС РФ от 01.06.2010 № 16064/09.
22. Постановление ФАС Северо-западного округа от 21.12.2006 по делу № А42-15005/04-28.
23. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.02.2008 по делу № А05-4560/2007.
24. Постановление ФАС Центрального округа от 10.08.2009 г. по делу № А48-4246/08-14.
25. Постановление ФАС Уральского округа от 30 марта 2009 г. № Ф09-1732/09-С2.
26. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 1.02.2010. по делу № А35-2814/2009.
27. Постановление ФАС Уральского округа от 21.11.2011 № Ф09-10132/10.
28. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2012. № 17АП-6837/2012-АК.
29. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.04.2010. по делу № А35-10400/2009.
30. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 1.02.2010. по делу № А35-2814/2009.
31. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 сентября 2010 г. по делу № А14-3321/2010/100/28.

*Научная литература*

Серия «Научные доклады: налоги»

*Заказное издание*

**Анна Борисовна Золотарева  
Станислав Сергеевич Шаталов**

**Роль прецедента в налоговом праве**

Выпускающий редактор *Е. В. Попова*

Редактор *О. В. Черкасова*

Художник *В. П. Коршунов*

Оригинал-макет *О. З. Элов*

Верстка *Е. В. Немешаева, Т. А. Файзуллина*

Подписано в печать 26.12.13. Формат 60х90/16

Гарнитура ПТ Сериф. Усл. печ. л. 9,1. Тираж 500 экз.

Заказ № 1103.

Издательский дом «Дело» РАНХиГС

119571, Москва, пр-т Вернадского, 82–84

Коммерческий отдел – тел. (495) 433–25–10, (495) 433–25–02  
com@anx.ru

www.domdelo.org

Отпечатано в типографии РАНХиГС

119571, Москва, пр-т Вернадского, 82–84