



РАНХиГС
РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАУК
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

НАЛОГИ

НАУЧНЫЕ ДОКЛАДЫ 14/6

А. Б. Золотарева, С. С. Шаталов

**РОЛЬ ПРЕЦЕДЕНТА
В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ**

МОСКВА • 2014

Анна Золотарёва

Роль прецедента в налоговом праве

«РАНХиГС»

2014

Золотарёва А. Б.

Роль прецедента в налоговом праве / А. Б. Золотарёва —
«РАНХиГС», 2014 — (Научные доклады: налоги)

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 64.402.23

© Золотарёва А. Б., 2014
© РАНХиГС, 2014

Содержание

1. Судебный прецедент и роль судебной практики в формировании права в разных правовых системах	6
1.1. Общие сведения	6
1.2. Доктрина <i>stare decisis</i> в общем праве	13
1.3. Подход зарубежных судов к толкованию налогового законодательства	21
2. Роль судебной практики Европейского суда и Верховного суда США как источника налогового права	25
2.1. Роль Европейского суда в формировании налогового права Евросоюза	25
Конец ознакомительного фрагмента.	29

**Анна Борисовна Золотарева,
Станислав Сергеевич Шаталов**
Роль прецедента в налоговом праве

Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте
Российской Федерации



Главы 1–2 – Золотарева А. Б., Шаталов С. С.

Главы 3–4 – Золотарева А. Б.

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 классификациям¹.

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, если существующие законы и прецеденты устарели или явно несправедливы, применительно к конкрет-

¹ 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

ным 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 споров². 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»³.

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, которыми 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 судами⁴.

Английские авторы⁵ 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 реше-

² Encyclopaedia Britannica Online, s. v. «court».

³ «Особым мнением» называется прилагаемая к судебному решению письменная позиция судьи, голосовавшего против него.

⁴ Encyclopaedia Britannica Online, s. v. «court» accessed December 13, 2011. <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/140637/court>

⁵ 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

ний старых проблем всякий раз, когда таковые возникают, сколько ради обеспечения единообразия и предсказуемости при отправлении правосудия⁶.

Что же касается романо-германского права, всякое судебное решение теоретически основывается на законе, а доктрина судебного прецедента не применяется⁷. В ряде стран 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 притязаний⁸.

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)⁹, а с другой стороны, судьям прямо запрещается выносить решения по представляемым на их рассмотрение делам в виде общего предписания (*disposition generale et reglementaire*) (статья 5)¹⁰.

Однако практика зачастую отстывает 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 ситуациям¹¹.

Широко известный пример – деликтное право в той же Франции, законодательную часть которого составляют пять коротких статей Гражданского кодекса (1382–1386)¹². Формально 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 судьями¹³.

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

⁶ Encyclopaedia Britannica Online, s. v. «court».

⁷ Encyclopaedia Britannica Online, s. v. «court».

⁸ *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/>

⁹ Cm.: http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?jsessionid=D638094_F2C37938A430F13BC2C1D4E25.tpdjo02v_1?idArticle=LEGIARTI000006419283&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111127

¹⁰ Cm.: <http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000006419284&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111127&oldAction=rechCodeArticle>

¹¹ Encyclopaedia Britannica Online, s. v. «court».

¹² Cm.: http://legifrance.gouv.fr/affichCode.do?jsessionid=B215EE07E9CCE_56_°C4886E7B0374B063.tpdjol3v_1?idSectionTA=LEGISCTA000006136352&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111126

¹³ *Lamond*, op. cit.

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 содержащие толкование закона решения в странах, которые формально следуют доктрине *stare decisis*¹⁴.

Фактически в любой современной правовой системе судебной практике принадлежит по крайней мере вспомогательная роль в определении содержания права¹⁵. И, например, Р. Давид считает формулу, согласно которой судебная практика не является источником права, неточной даже для стран романо-германской правовой семьи. Но эта формула «отразит действительность, если, исправив ее, мы скажем, что судебная практика не является источником правовых норм»¹⁶. 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 справедливости¹⁷. 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)¹⁸. Совокупность таких судебных решений образует «общее право» (в отличие от права из статутов и иных источников)¹⁹.

Законодательство же в странах общего права в целом имеет более ограниченную сферу применения, чем в странах романо-германского права. Оно не претендует на урегулирование

¹⁴ Encyclopaedia Britannica Online, s. v. «court».

¹⁵ *Lamond*, op. cit.

¹⁶ Давид Р. Основные правовые системы современности/пер. с фр. В. А.Туманова. М.: Прогресс, 1988. <http://lib.ru/PRAWO/rene.txt>

¹⁷ 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

¹⁸ Encyclopaedia Britannica Online, s. v. «court».

¹⁹ 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 присуждать 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/commonlaw/encyclopedia.htm>).

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 в большинстве юрисдикций общего права законодательство до сих пор не стало. Основным источником права в этих сферах остается судебная практика²⁰.

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 статута²¹.

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 исключительное право законодательной инициативы в отношении фискальных законов принадлежит палате общин – избираемой нижней палате²². 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 власти²³.

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 ответ²⁴.

²⁰ Lamond, op. cit.

²¹ Guide To Understanding Common Law. <http://center4debtmanagement.com/LegalArticles/Common-Law.shtml>

²² Для ликвидации прерогатив короля устанавливать налоги наибольшее значение имели Петиция о правах 1628 г. и признание Билля о правах в 1689 г.

²³ Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.). Chapter 2, Legal Framework for Taxation (Frans Vanistendael), p. 2.

²⁴ 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:

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 соответствия ведомственных актов законодательству занимаются независимые суды²⁵.

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, Австралии²⁶.

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))²⁷.

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, 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)²⁸. Этот подход к определению резидентства используется и в настоящее время, поскольку иное не предусмотрено законом²⁹. 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 налогообложения³⁰, при наличии

Законодательство Английской революции 1640–1660 гг./пер. Ф. Ф. Кошкина; отв. ред. Е. А. Косминский. М.-Л.: Изд-во АН СССР, 1946. <http://www.hist.msu.ru/ER/Etext/petition.htm>

²⁵ Tax Law Design and Drafting, p.19.

²⁶ 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>

²⁷ Цит. no: Tax Law Design and Drafting (volume 1; International Monetary Fund: 1996; Victor Thuronyi, ed.). Chapter 2, Legal Framework for Taxation (Frans Vanistendael). P. 25.

²⁸ De Beers Consolidated Mines, Ltd v Howe (Surveyor of Taxes) (1906).

²⁹ С 1988 г. закон предусматривает, что компания, учрежденная в Великобритании, признается по общему правилу резидентом Великобритании для целей налогообложения.

³⁰ 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, пре-

таковых, но и выработкой и применением собственных подходов к определению того, что является уходом от налогообложения, как в отсутствие, 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.

пятствующим отделением дивидендов (dividend stripping);– ограничения на перенос уменьшающих налоговую базу убытков от одного налогоплательщика к другому;– 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).

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*)³¹. Относительно *jurisprudence constante* в мнении 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 нормам³².

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 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 другое³³.

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 кни-

³¹ 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>.

³² Duxbury, Neil, The Authority of Precedent: Two Problems, p. 13. <http://www.mcgill.ca/files/legal-theory-workshop/Neil-Duxbury-McGill-paper.pdf>

³³ Duxbury, op. cit., p. 3.

гам, 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»³⁴.

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 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 лордов³⁵. Нижестоящий суд связан *строго* потому, что не обладает полномочиями отказаться при решении дела следовать решению вышестоящего суда по аналогичному делу, вынеся 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 судов³⁶.

³⁴ Duxbury, op. cit., pp. 30–31 (footnotes omitted).

³⁵ 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 палаты лордов перешли к Верховному суду Соединенного Королевства. Подробнее см., например: 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

³⁶ Lamond, op. cit.

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 судебного (созданного судьями) права – области, где внесение требуемых изменений равным образом может обеспечить и акт законодательной власти. Даже в Соединенном 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 прецедентов³⁷.

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 спора³⁸.

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.

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»³⁹.

³⁷ Encyclopaedia Britannica Online, s. v. «court».

³⁸ Doctrine of Precedent – Law Making Potential <http://www.lawteacher.net/english-legal-system/lecture-notes/judicial-precedent-2.php>

³⁹ House of Lords. Practice Statement (Judicial Precedent) [1966] 1 W. L. R. 1234 <http://www.uniset.ca/other/cs2/19661WLR1234.html>

Заявление сопровождалось сообщением для прессы, в котором особое внимание обращалось на важность вносимого в практику изменения и причины его внесения⁴⁰:

- оно давало палате лордов возможность приспособливать 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 века⁴¹.

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 являются⁴²:

- 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 юрисдикцию⁴³.

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 собственного решения или решения палаты лордов⁴⁴, 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.

⁴⁰ Doctrine of Precedent – Law Making Potential <http://www.lawteacher.net/english-legal-system/lecture-notes/judicial-precedent-2.php>

⁴¹ *Duxbury, Neil*, op. cit., p. 13. <http://www.mcgill.ca/files/legal-theory-workshop/Neil-Duxbury-McGill-paper.pdf>

⁴² *Holland and Webb*, op. cit., p. 170.

⁴³ Подробнее см.: Role of the JCPC <http://www.jcpc.gov.uk/about/role-of-the-jcpc.html>

⁴⁴ Подробнее см.: *Holland and Webb*, op. cit., pp. 170–171.

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»⁴⁵.

«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 обязательными для решения), от сделанного мимоходом замечания какого-нибудь судьи первой инстанции. Трудно – а некоторые сказали бы, нежелательно – дать более точное объяснение, чем это»⁴⁶.

***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 сферам⁴⁷. Иллюстрацией может служить приводимое ниже дело *Zobel v. Williams* (1982) из практики Верховного суда США.

⁴⁵ *Gibson vs United States of America (The Bahamas)* [2007] UKPC 52 (23 July 2007) <http://www.bailii.org/uk/cases/UKPC/2007/52.html>

⁴⁶ *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>).

⁴⁷ *Holland and Webb*, op. cit., p. 155.

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*⁴⁸.

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 дела⁴⁹.

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 судов⁵⁰.

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)⁵¹ 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»⁵².

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»⁵³.

Также можно представить различные варианты аргументации по аналогии с *ratio* дела *Zobel*. Например, можно было бы оспаривать конституционность установления штатом налоговых льгот в зависимости от срока проживания лица в этом штате или конституцион-

⁴⁸ 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/>

⁴⁹ Lamond, op. cit.

⁵⁰ Lamond, op. cit.

⁵¹ Подробнее об этом деле см., например: 457 U. S. 55 – *Zobel v. Williams*. <http://openjurist.org/457/us/55/zobel-v-williams>

⁵² T.R. van Geel. Understanding Supreme Court Opinions. New York: Longman, 1997, pp. 83-103 (Ch. 6 Precedent). http://socsoci.Colorado.edu/~mciverj/2481_vangeel_ch6.PDF

⁵³ T. R. van Geel, op. cit.

ность 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 сомнение⁵⁴.

В отсутствие у прецедентов четкой формулировки, обязательной для дальнейшего руководства судов, 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 нормы⁵⁵.

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 значимые 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 автор⁵⁶, который предложил это определение, предложил затем полезную формулу. Предположим, в некотором деле присутствуют факты А, Б и С и суд находит факты В и С значимыми, а факт А незначимым и приходит к заключению Х (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 Б и С или в котором будут присутствовать факты А, Б и С, должно быть заключение Х. Если в будущем деле будут присутствовать факты А, Б, С и D и факт D будет признан значимым, первое дело не будет прямым прецедентом (*direct authority*), хотя, возможно, будет иметь значение как аналогичное»⁵⁷.

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 дело⁵⁸.

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

⁵⁴ T.R. van Geel, op. cit.

⁵⁵ Lamond, op. cit.

⁵⁶ Ссылка на: Goodhart. Determining the Ratio Decidendi of a Case// Essays in Jurisprudence and the Common Law (1931) 1.

⁵⁷ Williams Glanville. Learning the Law, 9th ed. (1973) at 67–68 (цит. по: Perell PaulM. 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>).

⁵⁸ Perell, op. cit.

под установленную решением норму), указывая на различие между этими делами в части фактов, *даже если* эти факты не фигурируют в *ratio* ранее решенного дела⁵⁹.

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 Лореберн 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.

⁵⁹ Lamond, op. cit.

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 обращаться 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 особенности⁶⁰.

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 предусматривает⁶¹. 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 обязанность 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-разному⁶². 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 general 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 соответству-

⁶⁰ Tax Law Design and Drafting, pp. 19–20.

⁶¹ 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>)

⁶² Tax Law Design and Drafting, pp. 20–21.

ющее 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»⁶³. В 1995 г. Конституционный совет признал не соответствующими конституции положения закона о финансах на 1996 г., которые предусматривали снижение ставки налога на стоимость безвозмездно 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 интереса⁶⁴.

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 налогообложения⁶⁵. 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 базы⁶⁶.

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 самым ставя указанную группу лиц в неравное положение по сравнению с работающими по найму⁶⁷.

В Бельгии в 1994 г. Конституционный суд⁶⁸ 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 корпораций⁶⁹.

⁶³ Tax Law Design and Drafting, p.6; Decision n° 73-51 DC du 27 decembre 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>

⁶⁴ Decision n° 95-369 DC du 28 decembre. 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>

⁶⁵ Tax Law Design and Drafting, p. 6.

⁶⁶ «Speculative transactions tax case» https://www.bundesverfassungs-gericht.de/entscheidungen/ls20040309_2bvl001702en.html

⁶⁷ Tax Law Design and Drafting, p. 6.

⁶⁸ 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>).

⁶⁹ Tax Law Design and Drafting, p. 6.

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»⁷⁰. 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 дискриминации⁷¹.

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)⁷². Чтобы деление было при этом признано допустимым, штат должен доказать наличие настоящего правового интереса и необходимости проводимого деления для осуществления этого интереса⁷³.

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)⁷⁴.

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, уплачиваемых 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.

⁷⁰ См., например: The United States Constitution <http://www.usconstitution.net/const.html>

⁷¹ Equal protection http://www.law.cornell.edu/wex/Equal_protection

⁷² 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>

⁷³ Equal protection http://www.law.cornell.edu/wex/Equal_protection

⁷⁴ *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>

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 легитимная 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*)⁷⁵, не позволяющее этим корпорациям применять более низкие ставки, предусмотренные 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 субъектов⁷⁶.

⁷⁵ USA IRC § 11(b)(2). В Интернете см., например, на [http://frwebgate.gpo.gov/cgi-bin/usc.cgi?ACTION=RETRIEVE&FILE=\\$\\$xa\\$\\$bu sc26.wais&start=456314&SIZE=19203&TYPE=TEXT](http://frwebgate.gpo.gov/cgi-bin/usc.cgi?ACTION=RETRIEVE&FILE=$$xa$$bu sc26.wais&start=456314&SIZE=19203&TYPE=TEXT)

⁷⁶ 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 анализа⁷⁷.

Сам Европейский суд неоднократно указывал, что право ЕС имеет приоритет перед национальным 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 применяется⁷⁸.

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 Сообществом⁷⁹.

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 ЕС⁸⁰. 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 решать конкретные дела, факты того или иного дела ока-

⁷⁷ *Holland and Webb*, op. cit., p. 171.

⁷⁸ *Holland and Webb*, op. cit., p. 171.

⁷⁹ *Ibid*, p. 176.

⁸⁰ Cm.: 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_EuropeanUnion/Chapter1:_The_Institutions#Article_254, где соответствующая статья приводится под номером 267.

зываются 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*⁸¹.

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 определенностью⁸².

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 наделяет 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)⁸³.

⁸¹ *Holland and Webb*, op. cit., pp. 177–178.

⁸² *Ibid*, p. 177.

⁸³ EU law: Commission acts to ensure that European legislation is fully and properly implemented. Brussels, 19 May 2011 <http://>

Борьба с уходом от налогообложения в практике Европейского суда⁸⁴

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, libert  d'etablissement, Niederlassungsfreiheit*)⁸⁵, которая предполагает как соблюдение принципов свободного рынка, так и содействие 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 конца

europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/II/312&format=HTML&age d=0 &language=EN&guiLanguage=en

⁸⁴ При написании раздела использовались следующие источники: *Prebble ZoeM. 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

⁸⁵ Включает, в частности, свободу размещения предприятий и ведения предпринимательской деятельности в любом государстве – члене ЕС. См.: Version consolidee du Traite instituant la Communaute europeenne http://eur-lex.europa.eu/fr/treaties/dat/12002E/htm/C_2002325FR.003301.html (Chapitre 2. Le droit d'etablissement). 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

1990-х гг.⁸⁶. 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 адвокат⁸⁷ 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 судом⁸⁸.

В деле *Cadbury Schweppes pic, 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 pic (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

⁸⁶ См.: C-264/96, Imperial Chemical Industries pic (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. Ministere 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>.

⁸⁷ 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)

⁸⁸ Conclusions de l'avocat general M. Philippe Leger presentees le 2 mai 2006. Affaire C-196/04 Cadbury Schweppes pic, Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue [demande de decision prejudicielle formee par les Special Commissioners (Royaume-Uni)]; подтверждено Европейским судом в деле C-196/04 Cadbury Schweppes pic and another v. Inland Revenue Commissioners, [2007]. В Интернете см. на сайте Европейского суда. <http://curia.europa.eu>.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.