



# РАНХиГС

РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА  
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ  
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

НАЛОГИ

НАУЧНЫЕ ДОКЛАДЫ

14/6

А. Б. Золотарева, С. С. Шаталов

## РОЛЬ ПРЕЦЕДЕНТА В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

М О С К В А • 2 0 1 4

Научные доклады: налоги

Анна Золотарёва

**Роль прецедента в  
налоговом праве**

«РАНХиГС»

2014

УДК 342.743  
ББК 64.402.23

**Золотарёва А. Б.**

Роль прецедента в налоговом праве / А. Б. Золотарёва —  
«РАНХиГС», 2014 — (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 64.402.23

ISBN 978-5-7749-0936-0

© 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
Конец ознакомительного фрагмента.	16

**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 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, если существующие законы и прецеденты устарели или явно несправедливы, применительно к конкретным делам, рассматриваемым судами, не должны ли судьи иметь возможность изменить право ради дости-

---

<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)

жения 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>2</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>3</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, 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 судами<sup>4</sup>.

Английские авторы<sup>5</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>6</sup>.

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

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

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

<sup>5</sup> Holland, J. and Webb J. *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>6</sup> Encyclopaedia Britannica Online, s. v. «court».

Что же касается романо-германского права, всякое судебное решение теоретически основывается на законе, а доктрина судебного прецедента не применяется<sup>7</sup>. 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 притязаний<sup>8</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>9</sup>, 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)<sup>10</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>11</sup>.

Широко известный пример – деликтное право в той же Франции, законодательную часть которого составляют пять коротких статей Гражданского кодекса (1382–1386)<sup>12</sup>. 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 судьями<sup>13</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 содержащие толкование закона решения в странах, которые формально следуют доктрине *stare decisis*<sup>14</sup>.

<sup>7</sup> Encyclopaedia Britannica Online, s. v. «court».

<sup>8</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>9</sup> Cm.: [http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=D638094\\_F2C37938A430F13BC2CID4E25.tpdjo02v\\_1?idArticle=LEGIARTI000006419283&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111127](http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=D638094_F2C37938A430F13BC2CID4E25.tpdjo02v_1?idArticle=LEGIARTI000006419283&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111127)

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

<sup>11</sup> Encyclopaedia Britannica Online, s. v. «court».

<sup>12</sup> Cm.: [http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=B215EE07E9CCE\\_56\\_C4886E7B0374B063.tpdjol3v\\_1?idSectionTA=LEGISCTA000006136352&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111126](http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=B215EE07E9CCE_56_C4886E7B0374B063.tpdjol3v_1?idSectionTA=LEGISCTA000006136352&cidTexte=LEGITEXT000006070721&dateTexte=20111126)

<sup>13</sup> *Lamond*, op. cit.

<sup>14</sup> Encyclopaedia Britannica Online, s. v. «court».



Фактически в любой современной правовой системе судебной практике принадлежит по крайней мере вспомогательная роль в определении содержания права<sup>15</sup>. 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»<sup>16</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>17</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>18</sup>. Совокупность таких судебных решений образует «общее право» (в отличие от права из статуты и иных источников)<sup>19</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 право-

<sup>15</sup> *Lamond*, *op. cit.*

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

<sup>17</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>18</sup> *Encyclopaedia Britannica Online*, s. v. «court».

<sup>19</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 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>).

вого регулирования в большинстве юрисдикций общего права законодательство до сих пор не стало. Основным источником права в этих сферах остается судебная практика<sup>20</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>21</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 исключительное право законодательной инициативы в отношении фискальных законов принадлежит палате общин – избираемой нижней палате<sup>22</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>23</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>24</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

<sup>20</sup> *Lamond*, op. cit.

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

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

<sup>23</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>24</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. Кошкина; отв. ред. Е. А. Косминский. М.-Л.: Изд-во АН СССР, 1946. <http://www.hist.msu.ru/ER/Etext/petition.htm>

исполнительной властью акты должны соответствовать законодательству. Проверкой соответствия ведомственных актов законодательству занимаются независимые суды<sup>25</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>26</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>27</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, 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>28</sup>. Этот подход к определению резидентства используется и в настоящее время, поскольку иное не предусмотрено законом<sup>29</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>30</sup>, при наличии таковых, но

<sup>25</sup> Tax Law Design and Drafting, p19.

<sup>26</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>27</sup> 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.

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

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

<sup>30</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;– 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 налогоплательщи-

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.

---

ков;– 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 череде последовательных (согласующихся друг с другом) судебных решений по одному вопросу (*jurisprudence constante*)<sup>31</sup>. 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 нормам<sup>32</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 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>33</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 нор-

<sup>31</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>.

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

<sup>33</sup> Duxbury, op. cit., p. 3.

моподобных 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>34</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 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>35</sup>. Нижестоящий суд связан *строго* потому, что не обладает полномочиями отказать 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 отказать 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>36</sup>.

<sup>34</sup> Duxbury, op. cit., pp. 30–31 (footnotes omitted).

<sup>35</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 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>36</sup> 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 прецедентов<sup>37</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>38</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>37</sup> Encyclopaedia Britannica Online, s. v. «court».

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

## **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.