

Секция «Юриспруденция»

Судебная доктрина как источник налогового права (на примере доктрины разумной деловой цели)

Гузеев Юрий Геннадьевич

Аспирант

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, Юридический факультет, Москва, Россия

E-mail: yuriy.guzeev@gmail.com

Под судебной доктриной в теории понимается принцип, лежащий в основе выводов, принятых в судебной практике, при этом судебная доктрина является одновременно и правовым принципом, и принципом (методом) решения судебных дел, т.е. типовым подходом [3]. Наибольшее распространение понятие «судебная доктрина» получила в странах общего права, в первую очередь в США, где подобные доктрины являются наиболее эффективным средством обобщения норм прецедентного права, особенно в сфере налоговых правоотношений. Однако назначение судебных доктрин этим не исчерпывается; они рассматриваются как средство заполнения пробелов в законодательстве, как «пальцы, которыми суд затыкает дыры в налоговой дамбе, непреднамеренно оставленные законодателем» [6]. Судебная доктрина понимается как качественно новый этап эволюции судебного прецедента, при котором позиция, изложенная в *ratio decidendi*, начинает восприниматься в отрыве от своего источника как самостоятельный принцип права [1]. В процессе разрешения множества сходных судебных дел значение собственно первого прецедента (первоисточника) постепенно утрачивается, и последний, благодаря многократному применению, воспринимается как существующий сам по себе - в виде судебной доктрины. <?xml:namespace prefix = o ns = "urn:schemas-microsoft-com:office:office" />

Особенностью судебных доктрин является то, что им в силу их природы не присущи такие свойства как ясность и определенность в том смысле, в котором они должны быть присущи нормативным правовым актам. Более того, они изобилуют оценочными категориями, отдавая разрешение многих вопросов исключительно на усмотрение суда. К примеру, доктрина «существо над формой» критикуется за неясность сферы ее применения и методов, которые судья может использовать для переквалификации сделки [2]. С другой стороны, в доктрине США подобная неопределенность считается дополнительным препятствием на пути уклонения от уплаты налогов и агрессивного налогового планирования; как указывает Д.Солед, «когда значение нормы неочевидно, налогоплательщики вынуждены проявлять большую осторожность, чем в случаях, когда ориентиры четко видны» [6]. Представляется некорректным считать эту особенность судебных доктрин безусловным достоинством или недостатком данного источника права, она обусловлена самой его природой и неустранима, следовательно, необходимо всегда учитывать данную особенность в рамках правоприменительной и правотворческой деятельности.

Однако возникает вопрос, возможно ли применение в России подобного подхода к регулированию налоговых отношений посредством судебной доктрины. Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее по тексту – Постановление

№53) установлено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налогоплательщиком учтены для целей налогообложения операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), причем получение налоговой выгоды само по себе не может считаться разумной деловой целью. Тем самым на уровне судебной практики была фактически введена общая норма по борьбе с уклонением от налогообложения и ограничено право налогоплательщика на уменьшение размера налоговой обязанности.

Налоговая обязанность по своей природе является конституционным ограничением права собственности, при этом часть 3 статьи 55 Конституции РФ предписывает, что права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Следовательно, любую обязанность субъекта в рамках налоговых правоотношений следует трактовать как ограничение права собственности, поэтому встает вопрос, возможно ли ограничение прав налогоплательщика либо возложение на него дополнительных обязанностей не законом, а судебной доктриной. Ведь в континентальном правопорядке назначение судебной доктрины определяется как определение предмета доказывания, распределение бремени доказывания, формирование базовых подходов к оценке доказательств [4].

Доктрина разумной деловой цели является развитием доктрины добросовестности налогоплательщика, сформулированной Конституционным судом РФ в ряде актов (Постановление от 20 февраля 2001 года N 3-П, Определение от 25 июля 2001 года N 138-О, Определение от 8 апреля 2004 года N 169-О с учетом разъяснений, изложенных в Определении от 4.11.2004 №324-О), в соответствии с которыми налогоплательщик не мог воспользоваться правом на налоговую выгоду, если презумпция его добросовестности опровергнута налоговым органом. Кроме того, если рассматривать право на налоговую выгоду как субъективное право налогоплательщика, то к нему применимо положение пункта 3 статьи 17 Конституции РФ, в соответствии с которым злоупотребление правом не допускается. Как указывает Н.А.Фомина [5], под злоупотреблением правом в налоговых правоотношениях может пониматься осуществление прав исключительно с намерением причинить вред установленному правопорядку либо создать препятствие в реализации прав любому иному участнику отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. В таком контексте позицию, выраженную в Постановлении №53, в соответствии с которой получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность влечет непризнание права на налоговую выгоду, можно рассматривать как реализацию конституционного принципа запрета злоупотребления правом.

В компетенции Конституционного суда РФ находится толкование Конституции, поэтому актами КС РФ могут быть предусмотрены механизмы, при помощи которых возможно ограничить злоупотребление правом, пусть даже путем частичного возложения на субъекта этого права бремени доказывания отсутствия злоупотребления им. Кроме того, ВАС РФ имеет право давать разъяснения законодательства, в том числе основанные на Конституции РФ. Таким образом, если рассматривать доктрину разумной деловой цели как развитие положений Конституции о противодействии злоупотреблению правами на защиту частной собственности и на свободное занятие предпринима-

тельской деятельностью, направленных на обеспечение публичного интереса, то здесь на налогоплательщика может быть возложена обязанность по доказыванию обоснованности налоговой выгоды.

На основании вышеизложенного представляется обоснованным, что в российском правовом порядке судебная доктрина на данный момент не является самостоятельным источником налогового права, а представляет собой форму реализации его принципов, в особенности конституционных, и дает судам возможность при оценке действий субъектов налоговых правоотношений учитывать не только букву, но и дух закона, а также истинную волю законодателя.

Литература

1. Романова, Е. В. Судебная доктрина в системе источников налогового права США. Автореф. дисс. ... к.ю.н. М., 2012
2. Савсерис С.В. Недобросовестность налогоплательщика как судебная доктрина против уклонения от налогообложения. // Налоговед. 2005. №9.
3. Тарибо Е.В. Судебные доктрины и практика Конституционного Суда РФ // Право и политика. 2005. № 2;
4. Фатхутдинов Р.С. Судебная доктрина должной осмотрительности в налоговых отношениях. // Вестник ВАС РФ, №6/2011
5. Фоминова Н.А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях. Автореф. дисс. ... к.ю.н. М., 2007
6. Soled, Jay A. Use of Judicial Doctrines in Resolving Transfer Tax Controversies. // Boston College Law Review, volume 42 (587) 2001