

Е. Ф. Мосин¹

канд. техн. наук, профессор кафедры государственного права Санкт-Петербургского гуманитарного университета профсоюзов, адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

ВЛИЯНИЕ ПОСТАНОВЛЕНИЙ ПЛЕНУМА ВАС РФ НА СУДЕБНУЮ ПРАКТИКУ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

В современной России постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (ВАС РФ) фактически оказались одним из тех правовых механизмов, которые необходимы, чтобы реализовывать правило (Берман, 1998, с. 37): «Измениться вовремя — вот ключ к жизнеспособности любой системы права, которая испытывает неодолимое давление меняющихся обстоятельств».

За 12 лет, прошедших после введения в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), Пленум ВАС РФ в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 13 Федерального конституционного закона от 28 апреля 1995 г. № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» (посл. ред. от 30 апреля 2010 г.), согласно которому Пленум ВАС РФ рассматривает материалы изучения и обобщения практики применения законов и иных нормативных правовых актов арбитражными судами и дает разъяснения по вопросам судебной практики, неоднократно обращался к налоговой проблематике, давая разъяснения по разнообразным вопросам судебной практики разрешения налоговых споров, способствуя таким образом ее единообразию во всех арбитражных судах России и как следствие — единообразию в толковании и применении норм НК РФ налоговыми органами и налогоплательщиками.

Относительно первого утверждения можно сослаться на п. 7 постановления Пленума ВАС РФ от 20 декабря 2006 г. № 65 «О подготовке дела к судебному разбирательству», где указано, что в целях единообразного толкования и применения норм материального права и норм процессуального права судье необходимо в каждом случае при подготовке дела к судебному разбирательству проанализировать судебную практику применения законодательства, регулирующего спорные правоотношения. Лауреат Темплтоновской премии Карл Фридрих фон Вайцеккер заметил: «Вне времени нет опыта, научиться на прошлом опыте ради будущего — в этом смысл всякого опыта. По крайней мере таков научный опыт» (Вайцеккер, 1993, с. 120). Что касается второго утверждения (о значимости для практикующих налоговых юристов), то, как верно замечено, «ведь ни для кого не секрет, что практикующие юристы в своих выводах и рекомендациях клиентам ориентируются в первую очередь именно на материалы арбитражной и судебной практики: как суд сказал — так оно, скорее всего, и будет» (Белов, 2008, с. 42).

¹ Эл. адрес: mosin@mail.spbnit.ru.

Всего за период до 1 октября 2010 г. Пленумом ВАС РФ было принято 10 постановлений, целиком посвященных налоговой проблематике: по одному постановлению — в 1999, 2001 и 2009 гг.; два — в 2006 г.; пять постановлений — в 2007 г. (см. табл.); в таблицу не вошли постановления Пленума ВАС РФ, хотя и имеющие отношение к налоговой проблематике, но не посвященные ей прямо и полностью.

Таблица

**Количество ссылок на «налоговые» постановления Пленума ВАС РФ
в актах Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ,
федеральных арбитражных судов округов**

| Постановления Пленума ВАС РФ | | | Количество ссылок на постановления Пленума ВАС РФ в судебных актах ¹ | | | |
|------------------------------|-------|--|---|----------------|----------------|--------------------|
| дата | номер | название | ФАС ² | ВАС РФ | | КС РФ ⁵ |
| | | | | П ³ | О ⁴ | |
| 11.06.1999 | 41 | О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации ⁶ | 1914 | 4 | 18 | 2 |
| 28.02.2001 | 5 | О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации | 15 572 | 30 | 168 | 7 |
| 22.06.2006 | 30 | О некоторых вопросах применения статьи 103.1 Налогового кодекса Российской Федерации в части регулирования внесудебного порядка взыскания сумм налоговых санкций | 185 | — | 1 | — |
| 12.10.2006 | 53 | Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды | 9605 | 44 | 691 | 5 |
| 26.07.2007 | 45 | О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами положений главы 25.1 Налогового кодекса Российской Федерации в части взыскания сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов | 37 | — | 4 | — |
| 26.07.2007 | 47 | О порядке исчисления сумм пеней за просрочку уплаты авансовых платежей по налогам и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование | 48 | — | 2 | — |
| 05.10.2007 | 57 | О некоторых вопросах практики рассмотрения арбитражными судами дел, касающихся взимания налога на добавленную стоимость по операциям, связанным с предоставлением жилых помещений в пользование, а также с их обеспечением коммунальными услугами и с содержанием, эксплуатацией и ремонтом общего имущества многоквартирных домов | 115 | — | 19 | — |
| 18.12.2007 | 65 | О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов | 429 | 2 | 49 | 1 |

Окончание табл.

| Постановления Пленума ВАС РФ | | | Количество ссылок на постановления Пленума ВАС РФ в судебных актах ¹ | | | |
|------------------------------|-------|---|---|----------------|----------------|--------------------|
| дата | номер | название | ФАС ² | ВАС РФ | | КС РФ ⁵ |
| | | | | П ³ | О ⁴ | |
| 18.12.2007 | 64 | О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости | 73 | 3 | 23 | 1 |
| 23.07.2009 | 54 | О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога | 77 | 2 | 9 | — |

¹ Данные по состоянию на 1 октября 2010 г. из СПС «КонсультантПлюс».

² ФАС — постановления федеральных арбитражных судов округов.

³ П — постановления Президиума ВАС РФ.

⁴ О — определения ВАС РФ.

⁵ КС РФ — определения Конституционного Суда РФ.

⁶ Совместное постановление Пленума ВАС РФ и Пленума Верховного Суда РФ.

Из десяти постановлений пять посвящены части первой НК РФ, пять других — одному конкретному налогу или сбору из части второй НК РФ (сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов — постановление от 26 июля 2007 г. № 45; налог на добавленную стоимость — постановления от 5 октября 2007 г. № 57 и от 18 декабря 2007 г. № 65; налог на добычу полезных ископаемых — постановление от 18 декабря 2007 г. № 64; земельный налог — постановление от 23 июля 2009 № 54). И только одно постановление из десяти не актуально сегодня — постановление от 22 июня 2006 г. № 30, поскольку с 1 января 2007 г. признана утратившей силу ст. 103.1 НК РФ, применению которой оно посвящено.

В силу п. 2 ст. 13 Федерального конституционного закона от 28 апреля 1995 г. № 1-ФКЗ постановления Пленума ВАС РФ, принятые по вопросам его ведения, обязательны для арбитражных судов в России, и согласно подп. 1 п. 1 ст. 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (АПК РФ; в ред. от 30 апреля 2010 г.) судебные акты арбитражных судов, вступившие в законную силу, подлежат изменению или отмене, если при рассмотрении дела в порядке надзора Президиум ВАС РФ установит, что оспариваемый судебный акт нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Поэтому представляется очевидным, что одним из простых и наглядных показателей сохранения актуальности, роли и значения конкретного постановления Пленума ВАС РФ для налогоплательщиков, налоговых органов и арбитражных судов является количество прямых ссылок на него в определениях, решениях и постановлениях арбитражных судов России. В конце концов именно «органы судебной власти являются непосредственными оценщиками эффективности законодательства» (Эффективность..., 2010, с. 309 (автор параграфа — С. В. Васильева)).

Это предположение (при том, что недостатки критериев, основанных на цитируемости оцениваемого источника, хорошо известны) подкрепляется тем, что согласно абз. 4 подп. 3 п. 4 ст. 170 АПК РФ в мотивировочной части решения арбитражного суда могут содержаться ссылки на постановления Пленума ВАС РФ по вопросам судебной практики, а согласно п. 1 ст. 201, п. 1 ст. 206 АПК РФ решение по делу об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и дей-

ствий (бездействия) государственных органов и должностных лиц и решение по делу о привлечении к административной ответственности принимаются арбитражным судом по правилам, установленным в гл. 20 АПК РФ, в которую входит ст. 170.

К этому можно добавить, что конституционность положения АПК РФ, предусматривающего возможность таких ссылок, признана в п. 1.2 постановления Конституционного Суда РФ от 21 января 2010 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества “Производственное объединение “Берег”, открытых акционерных обществ “Карболит”, “Завод “Микропровод” и “Научно-производственное предприятие “Респиратор”», в котором сказано, что вытекающее из указанного положения право Арбитражного суда при вынесении судебного акта сослаться в качестве дополнительного обоснования своего решения на разъяснения по вопросам судебной практики, сформулированные в постановлениях Пленума ВАС РФ, корреспондирует закреплённому ст. 127 Конституции РФ полномочию ВАС РФ давать разъяснения по вопросам судебной практики и не предполагает освобождение арбитражного суда от предусмотренной ст. 120 Конституции РФ обязанности, установив при рассмотрении дела несоответствие акта государственного или иного органа закону, разрешить дело в соответствии с законом; следовательно, само по себе положение п. 4 ст. 170 АПК РФ не может рассматриваться как нарушающее какие-либо конституционные права и свободы.

Конституционный Суд РФ также указал (п. 3.1 названного постановления), что правомочие ВАС РФ давать разъяснения по вопросам судебной практики направлено на поддержание единообразия в толковании и применении норм права арбитражными судами и является одним из элементов конституционного механизма охраны единства и непротиворечивости российской правовой системы, который основан на предписаниях ст. 15 (ч. 1), 17, 18, 19 и 120 Конституции РФ и реализация которого в процессуальном регулировании обеспечивается установленной законом возможностью отмены судебных актов, в том числе в случае их расхождения с актами высшего в системе арбитражных судов России суда, дающими разъяснения по вопросам судебной практики. В конце концов нельзя забывать, что «процесс легитимации правовых текстов включает в себя не только нормативно-ценностный, но и когнитивный момент, т. е. предполагает не только “оправдание”, но и “знание”» (Поляков, 2004, с. 303).

Осуществляя вышеуказанное правомочие, ВАС РФ вправе, как отмечено в абз. 2 п. 3 постановления Конституционного Суда РФ от 17 марта 2010 г. № 6-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 117, части 4 статьи 292, статей 295, 296, 299 и части 2 статьи 310 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой закрытого акционерного общества “Довод”», давать на основе обобщения судебной практики абстрактное толкование применяемых арбитражными судами норм права и формировать соответствующие правовые позиции.

Конституционный Суд РФ в постановлении от 21 января 2010 г. № 1-П (п. 3.4) признал также, что в российской судебной системе толкование закона высшими судебными органами оказывает существенное воздействие на формирование судебной практики, и указал, что по общему правилу такое толкование фактически — исходя из полномочий вышестоящих судебных инстанций по отмене и изменению судебных актов — является обязательным для нижестоящих судов на будущее время. В связи с этим Конституционный Суд РФ заметил, что и в практике Европейского Суда по правам человека также нередки случаи раз-

решения дел, в том числе по жалобам российских граждан, с учетом ранее выработанных им по делам сходных категорий правовых позиций, что свидетельствует о том, что Европейский Суд по правам человека рассматривает свои правовые позиции как обязывающие к единообразному подходу при оценке однотипных по своему характеру фактических и правовых оснований при разрешении конкретных дел.

В таблице для каждого постановления Пленума ВАС РФ указано количество ссылок на него, содержащихся в определениях Конституционного Суда РФ (постановления КС РФ таких ссылок не содержат), в постановлениях и определениях ВАС РФ, в постановлениях федеральных арбитражных судов округов.

Из таблицы видно, что по количеству ссылок, содержащихся в постановлениях федеральных арбитражных судов округов, первое место (15 572 ссылки) занимает постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», что естественно, ибо в этом постановлении обобщена практика применения части первой НК РФ первых двух лет ее действия и даны разъяснения по 52 вопросам ее применения арбитражными судами; многие из этих разъяснений сохраняли актуальность на протяжении всего десятилетия, прошедшего после принятия постановления. По количеству ссылок (1914 ссылки) ему значительно уступает совместное постановление Пленума ВАС РФ и Пленума Верховного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации», что также неудивительно, ибо оно принято пленумами по результатам всего нескольких первых месяцев применения части первой НК РФ, в которую вскоре после принятия этого постановления было внесено множество существенных изменений Федеральным законом от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ (в этом законе изменениям НК РФ посвящено 126 пунктов ст. 1), и к тому же восемь из 23 пунктов этого постановления носят сугубо переходный характер, разъясняя особенности перехода к применению части первой НК РФ на фоне сохранивших свою силу более ранних налоговых законов.

Что касается двух постановлений от 22 июня 2006 г. № 30 и от 26 июля 2007 г. № 47, также относящихся к части первой НК РФ, то малое количество ссылок на них объясняется просто. Ссылки на первое постановление заканчиваются в 2008 г., когда закончилось рассмотрение в кассационных инстанциях налоговых споров, к предмету которых имела отношение ст. 103.1 НК РФ. Для постановления, по сути, одного года количество ссылок, указанное в таблице, говорит, что в свое время это постановление было очень актуальным. Второе из постановлений дает разъяснения всего лишь по трем вопросам исчисления пеней за просрочку авансовых платежей.

На постановления Пленума ВАС РФ по части второй (особенной) НК РФ ссылок тоже немного. И это естественно для постановлений, принятых сравнительно недавно (четыре постановления во второй половине 2007 г. и одно во второй половине 2009 г.) и разъясняющих отдельные вопросы применения конкретных налогов и сборов, причем не для самых «популярных» налогов и сборов (постановления от 26.07.2007 № 45, от 18.12.2007 № 64, от 23.07.2009 № 54) или не для самых популярных ситуаций (постановление от 5 октября 2007 г. № 57). Исключение, и очень заметное, здесь составляет только постановление от 18 декабря 2007 г. № 65: на него ссылаются два постановления и 49 определений ВАС РФ и 429 постановлений федеральных арбитражных судов округов, что неудивительно, ибо при небольшом объеме (7 пунктов) оно разъясняет актуальные вопросы одной из самых больных для российских налогоплательщиков темы — возмещение НДС по операциям, облагаемым НДС по ставке 0%.

На этом фоне, и в особенности на фоне постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 и совместного постановления Пленума ВАС РФ и Пленума Верховного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9, в совокупности разъяснивших 75 важных вопросов применения части первой (т. е. Общей части) НК РФ, ярко выделяется постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53.

На это сравнительно недавно принятое и небольшое по объему (11 пунктов) постановление, посвященное только одному вопросу — оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды, даны ссылки в пяти определениях Конституционного Суда РФ, 44 постановлениях и 691 определении ВАС РФ и 9605 постановлениях федеральных арбитражных судов округов. Заметим, что в немалой степени популярность постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 обусловлена тем, что оно фактически сняло те проблемы применения доктрины добросовестного налогоплательщика (Мосин, 2008), о которых можно сказать словами Гегеля: «В наши дни вообще никто больше не хочет доверять личным воззрениям, все стремятся к тому, чтобы жизнь регулировалась позитивными законами» (Гегель, 1976, с. 408).

Распределения по годам количеств судебных актов (постановлений и определений в совокупности) ВАС РФ и постановлений федеральных арбитражных судов округов, содержащих ссылки на постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, показаны соответственно на рис. 1 и 2. Оговорка относительно неполноты данных за 2010 г. без указания даты, на которую эти данные верны, сделана из-за того, что, хотя все данные за 2010 г. в настоящей статье определены по состоянию на 1 октября 2010 г. из СПС «КонсультантПлюс», однако утверждать, что фактическое количество судебных актов, принятых на указанную дату, равно количеству таких актов, содержащихся в этой или любой другой аналогичной справочно-правовой системе, разумеется, нельзя: всегда существует некий (различный для различных судов) промежуток времени между принятием судебного акта и его помещением в справочно-правовую систему общероссийского масштаба, оценить который извне системы не представляется возможным.

Анализ подобных распределений интересен тем, о чем замечательно сказал основоположник и классик школы экономического анализа права Ричард Аллен Познер (Познер, 2004, с. 719, 720): «С экономической точки зрения совокупность прецедентов в праве является основным капиталом, а именно запасом знаний, который приносит пользу в течение многих лет потенциальным участникам споров в форме информации о правовых обязательствах. Капитальные блага обесцениваются; ценность оказываемых ими услуг снижается с течением времени... Темпы обесценения прецедентов могут быть оценены путем использования числа обращений к данному решению как к критерию прецедентной

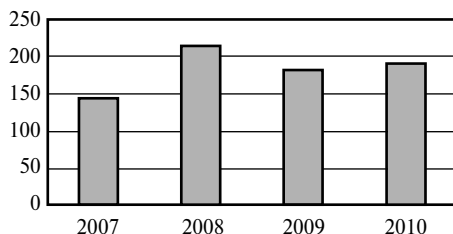


Рис. 1. Количество судебных актов ВАС РФ, ссылающихся на постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 (2010 г. не полностью)

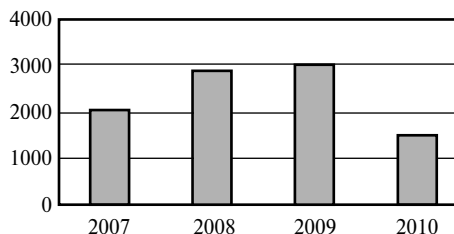


Рис. 2. Количество постановлений ФАС, ссылающихся на постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 (2010 г. не полностью)

ценности решения». Буквальный перенос этого утверждения на российское право, разумеется, невозможен, но соответствующая аналогия вполне допустима.

Вышеприведенные статистические данные характеризуют «след» постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 только в той мере, в какой он выражен через ссылки на это постановление в судебных актах. Оценивая «след» как этого, так и других постановлений Пленума ВАС РФ по количеству ссылок на них в судебных актах, необходимо иметь в виду, что наличие такой ссылки в судебном акте само по себе еще не означает, что речь идет о судебном акте, позитивно мотивированном, помимо прочего, ссылкой на постановление Пленума ВАС РФ. Ибо на такое постановление может ссылаться не только суд, но и налогоплательщик и (или) налоговый орган. И ссылки двух последних должны быть отражены в описательной части судебного решения, поскольку она, согласно п. 3 ст. 170 АПК РФ, должна содержать краткое изложение заявленных требований и возражений, объяснений, заявлений и ходатайств лиц, участвующих в деле. Но суд может и не согласиться с правомерностью такой ссылки в конкретном споре и отклонить (мотивированно) такой аргумент. В итоге ссылка будет фигурировать в судебном акте, но не в качестве позитивно мотивирующей судебное решение, а в качестве аргумента, не принятого судом. Такое использование ссылки на постановление Пленума ВАС РФ, конечно, свидетельствует об известности постановления, но еще более о неправильном его толковании тем (налогоплательщиком или налоговым органом), кто ошибочно привлек его в качестве доказательства. Ибо, как заметил выдающийся римский юрист Домиций Ульпиан, работавший в начале II в. н. э., «судебное решение принимается за истину» (Дигесты..., 2005, с. 563).

Добавим к этому, что включение в мотивировочную часть ссылки-указания на постановление Пленума ВАС РФ (в качестве одного из аргументов самого суда) — право, а не обязанность суда. Изложенные в п. 4 ст. 170 АПК РФ требования к содержанию мотивировочной части решения арбитражного суда обязывают суд указать мотивы, по которым он отверг те или иные доказательства, принял или отклонил приведенные в обоснование своих требований и возражений доводы лиц, участвующих в деле; указать законы и иные нормативные правовые акты, которыми руководствовался суд при принятии решения, и мотивы, по которым суд не применил законы и иные нормативные правовые акты, на которые ссылались лица, участвующие в деле, но не обязывают суд дать ссылку на постановление Пленума ВАС РФ, даже если следуемая из решения правовая позиция суда тождественна правовой позиции, выраженной в разъяснениях какого-либо постановления Пленума ВАС РФ.

Ведь, как заметил, хотя и не по поводу правовой позиции Пленума ВАС РФ, а по поводу содержания и характера выражения правовой позиции Конституционного Суда РФ, судья Н. С. Бондарь в своем особом мнении по делу о проверке конституционности положений п. 1 ст. 779 и п. 1 ст. 781 ГК РФ (согласно ст. 76 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» особое мнение судьи Конституционного Суда РФ подлежит опубликованию вместе с решением этого Суда, в данном случае — с постановлением Конституционного Суда РФ от 23 января 2007 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 779 и пункта 1 статьи 781 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами общества с ограниченной ответственностью “Агентство корпоративной безопасности” и гражданина В. В. Макеева»): «Было бы ошибочным интерпретировать выраженную в Постановлении правовую позицию в качестве простой совокупности обособленных положений, равно как и возводить на уровень самостоятельных правовых позиций Конституционного Суда

каждое отдельное положение Постановления. Правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации — это некая основополагающая или по крайней мере одна из важных правовых идей, сформулированных им по итогам рассматриваемого дела, которая может быть выражена в концентрированном виде в качестве отдельного положения или (чаще всего) представлять собой сквозную идею, характеризующуюся единой предметно-целевой направленностью и единими доктринально-конституционными началами, находящимися, как правило, в логическом соподчинении с резолютивной частью итогового решения». Разумеется, не буквально, а лишь в определенном концептуальном смысле такой подход возможен и к правовым позициям Пленума ВАС РФ.

Поэтому в рамках попытки статистической оценки влияния постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 на судебную практику по налоговым спорам необходимо оценить частоту использования тех ключевых словосочетаний, которые в наибольшей степени характеризуют содержание этого постановления.

В первую очередь к таким словосочетаниям следует отнести словосочетание «налоговая выгода», которое 23 раза встречается в этом постановлении. Термин «налоговая выгода» не характерен для налоговых споров в период до принятия постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53: в этот период он встречается всего в 36 постановлениях федеральных арбитражных судов округов, причем 27 из них приняты в 2006 г., т. е. в преддверии постановления Пленума ВАС РФ, когда этот термин, как говорится, уже витал в воздухе. С принятием постановления картина быстро и существенно меняется (рис. 3): после 2006 г. термин «налоговая выгода» используется в 13 368 постановлениях федеральных арбитражных судов округов, в то время как прямо ссылаются на постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 лишь 9605 постановлений федеральных арбитражных судов округов, т. е. в 1,4 раза меньше (рис. 2 и 3).

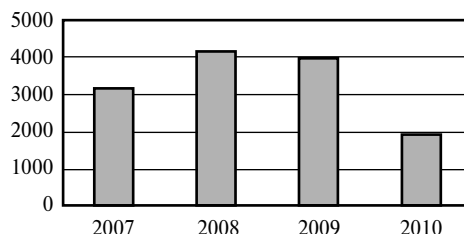


Рис. 3. Количество постановлений ФАС, содержащих словосочетание «налоговая выгода» (2010 г. не полностью)

Поскольку ни в НК РФ, ни в других федеральных законах термин «налоговая выгода» не используется, то очевидно, что широкое его использование при разрешении налоговых споров в арбитражных судах после 2006 г. обусловлено только одним — постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. В течение 2007—2009 гг. этот термин фигурирует в 19,8% (11 360) из общего количества 57 550 постановлений, исчисленного по данным (Сведения...) постановлений, принятых федеральными арбитражными судами округов по делам, связанным с применением налогового законодательства, т. е. в одном из пяти «налоговых» постановлений кассационных коллегий России.

Интересно, что ежегодная доля постановлений федеральных арбитражных судов округов, ссылающихся на постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, в общем ежегодном количестве постановлений этих же судов, принятых с использованием термина «налоговая выгода», довольно стабильна

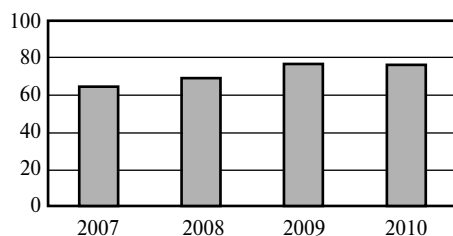


Рис. 4. Динамика доли (в процентах) постановлений ФАС, ссылающихся на постановление Пленума АС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, в общем количестве постановлений ФАС, содержащих словосочетание «налоговая выгода» (2010 г. по состоянию на 1 октября 2010 г.)

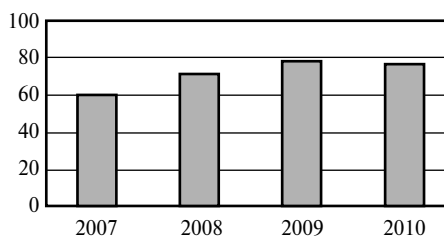


Рис. 5. Динамика доли (в процентах) постановлений ФАС, ссылающихся на постановление Пленума АС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, в общем количестве «налоговых» постановлений ФАС, содержащих словосочетание «деловая цель» (2010 г. по состоянию на 1 октября 2010 г.)

(рис. 4) и начиная с 2007 г. практически совпадает (разница составляет около 2%) с такой же долей, но исчисленной по отношению к ежегодному количеству судебных постановлений, принятых с использованием термина «деловая цель» (рис. 5).

Из рис. 3—5 следует, что, хотя доктрины обоснованной налоговой выгоды и деловой цели широко и прочно закрепились в судебной практике по налоговым спорам, однако «живут» они чаще всего (три судебных акта из каждых четырех) вместе с указанием на породившее их постановление Пленума АС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. Думается, что в дальнейшем эти доктрины постепенно отойдут от указанного постановления, но не в том смысле, что принципиально (по сравнению с выраженным в постановлении) изменится их содержание, а в том, что они станут настолько общеизвестными и общепризнанными, что перестанут нуждаться в ссылке на источник своего происхождения.

Ведь к российскому налоговому праву вполне применимо сказанное американским автором (Бернам, 2006, с. 988) о налоговом праве США: «Несмотря на то что налоговое право в основном базируется на законах и подзаконных нормативных актах, создаваемые судами доктрины остаются важными для этой сферы, что, возможно, не является неожиданным для страны общего права. Ряд ключевых судебных доктрин имеют влияние на большую часть норм налогового права, и налоговые консультанты должны быть с ними знакомы».

И к тем постановлениям Пленума АС РФ, что богаты содержанием, вполне применимо сказанное нобелевским лауреатом о системе законов (Бьюкенен, 1997, с. 366): «Система законов, формализованы ли они на практике или нет, представляет из себя общественный капитал, отдача от которого повышается с течением времени».

Источники

- Белов В. А. Предисловие // Практика применения части первой Гражданского кодекса РФ / А. Б. Бабаев, Р. С. Бевзенко, В. А. Белов, Ю. А. Тарасенко; под общ. ред. В. А. Белова. М., 2008.
- Берман Г. Дж. Западная традиция права: эпоха формирования. М., 1998.
- Бернам У. Правовая система Соединенных Штатов Америки. М., 2006. Вып. 3.
- Бьюкенен Д. Границы свободы. Между анархией и Левиафаном // Бьюкенен Д. М. Сочинения. М., 1997.
- Вайцеккер К. Ф. Физика и философия // Вопросы философии. 1993. № 1.
- Гегель Г. В. Ф. Лекции по философии религии // Гегель Г. В. Ф. Философия религии: в 2 т. М., 1976. Т. 1.
- Дигесты Юстиниана / пер. с лат.; отв. ред. Л. Л. Кофанов. М., 2005. Т. VII. Пт. 2.

Мосин Е. Ф. Доктрина добросовестного налогоплательщика: итоги дискуссий (краткий обзор) // *Финансы и бизнес.* 2008. № 3.

Познер Р. А. Экономический анализ права: в 2 т. СПб., 2004. Т. 2.

Поляков А. В. Общая теория права: Проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода. СПб., 2004.

Сведения о рассмотренных спорах с участием налоговых органов в 2006—2009 гг. // Высший Арбитражный Суд РФ. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.arbitr.ru/_upimg/ED58288F117E785414B4A54C127B214E_8.pdf.

Эффективность законодательства в экономической сфере: научно-практическое исследование / отв. ред. Ю. А. Тихомиров. М., 2010.