

Доктрина экономической сущности: неконституционная неясность?[□]

Томас А. Куллинан, Шэн А. Лорд*

Т. Куллинан и Ш. Лорд в своей статье обсуждают неопределенность в отношении применения Службой внутренних доходов США (IRS)[□] кодифицированной доктрины экономической сущности и пытаются ответить на вопрос, следует ли беспокоиться о том, что слишком большая неопределенность означает плохую налоговую политику, которая делает новую доктрину уязвимой с позиции конституционных критериев. Мнения, высказанные в статье, отражают авторское видение проблемы и не обязательно разделяются другими правоведами США.

Во время мятежных 1960-х годов муниципалитет города Цинциннати принял постановление, признававшее преступным деяние, выразившееся в том, что «трое или более лиц собираются ... на любом из тротуаров ... и ведут себя так, что раздражают окружающих». Новый статут был апробирован 7 декабря 1967 года, когда Денису Коутсу – студенту, участвовавшему в демонстрации, – в соответствии было предъявлено обвинение. Составленный протокол не разъяснял, в чем конкретно выразилось раздражающее поведение Коутса, но прохожие указали, что он их раздражал, на основании чего Коутс был арестован и осужден. Коутс оспорил приговор на том основании, что постановление было неконституционно неясным – как он мог знать с уверенностью, что его поведение будет раздражать другого человека, проходящего мимо? Ознакомившись с делом Коутса, мы можем быть уверены, что некоторых людей он, вероятно, действительно «раздражал», а другие найдут его весьма очаровательным. Коутс прошел со своей жалобой все инстанции вплоть до Верховного суда США, который с ним согласился и постановил:

«Поведение, которое раздражает одних людей, не обязательно раздражает других. Таким образом, постановление является неясным не в том смысле, что оно требует от человека неопределенного поведения в отсутствие понятного стандарта, а скорее в том смысле, что нет стандарта поведения, имеющего всеобщий характер, т.е. понятного всем. Как результат, люди одного уровня интеллекта должны догадываться о его значении»¹.

Таким образом, Верховный суд отменил постановление г. Цинциннати о раздражающем поведении как неконституционно неясное.

А. Неопределенность в разделе 7701 (о) Налогового Кодекса США

Кодифицированная доктрина экономической сущности является неясной² в двух аспектах: Неясно, во-первых, когда она применяется, и, во-вторых, как она применяется.

[□] Перевод выполнен к.ю.н., доцентом кафедры коммерческого, предпринимательского и финансового права Юридического института Сибирского федерального университета А.В. Деминым при участии к.ю.н. ст. преподавателя кафедры теории государства и права Юридического института Сибирского федерального университета А.А. Петрова

* Томас А. Куллинан, партнер Sutherland Asbill & Brennan LLP. Шэн А. Лорд, ассоциированный партнер Sutherland.

[□] Федеральный налоговый орган США (прим. переводчика)

¹ *Coates v. City of Cincinnati*, 402 U.S. 611, 614 (1971).

² Неопределенность этого нового положения кажется бесспорным. Займет несколько страниц, чтобы привести все аргументы в обоснование его неопределенности. Цель нашей статьи заключается в рассмотрении вопроса о том, является ли данная неопределенность именно неконституционной.

Что касается первого, закон предусматривает, что кодифицированная доктрина экономической сущности применяется лишь «в случае какой-либо сделки, в отношении которой доктрина экономической сущности является применимой»³. Вместо того, чтобы точно сказать, когда доктрина «применима», закон предусматривает, что «определение того, применима ли доктрина экономической сущности по отношению к сделке, должно быть сделано таким же образом, как если бы этот пункт никогда не было принят»⁴.

Что это значит? Можно утверждать, что до кодификации доктрины Служба внутренних доходов самостоятельно делала вывод о применимости доктрины экономической сущности по своему усмотрению. Таким образом, можно прочесть закон (ошибочно, на наш взгляд) как устанавливающий, что доктрина экономической сущности «применима», когда Служба внутренних доходов решит ее применить. Как мы обсудим далее, конституционность этого неограниченного усмотрения вызывает серьезные вопросы, так что давайте посмотрим на некоторые другие возможные определения «применимости».

Возможно, «применимость» в данном контексте означает, что Служба внутренних доходов решает использовать доктрину экономической сущности и она имеет преимущество в суде. Другими словами, возможно, что кодифицированная доктрина применяется к сделкам, которые не подпадают под общее право, но не к сделкам, которые уже были проверены [с точки зрения общего права]. Однако, это довольно неудобно, потому что сводит на нет закон. Почему Конгресс кодифицировал доктрину, если она ничего не меняет?

Может быть, «применимость» означает, что Служба внутренних доходов решает использовать доктрину экономической сущности и она имеет преимущество, если суд применит множественный критерий или, возможно, вновь кодифицированную версию критерия. Но вряд ли это так, поскольку закон говорит, что применимость устанавливается, как если бы закон не было принят.

Еще одной проблемой является то, что Служба внутренних доходов нередко утверждает, что сделка должна иметь экономическую сущность для целей налогообложения; по сути, это означает, что экономическая сущность – предварительное условие для применения Налогового кодекса. Но это не может быть верным, поскольку если все сделки должны иметь экономическую сущность, то тогда экономическая сущность применима всегда, и новый тест должен быть применен к каждой сделке, в результате чего нет смысла утверждать, что доктрина применяется только при ее применимости к определенным ситуациям.

Есть и другие способы определения понятия «применимость» (мы пока даже не заглянули в словарь), но достаточно сказать, что его значение, используемое в законе, остается неясным. Налогоплательщики остаются в неведении, когда новый закон будет применяться, что вызывает у них большие проблемы и беспокойство о том, что некоторые довольно простые сделки будут проверяться новым критерием. В соответствии с новым законом, если доктрина применима, то сделка будет иметь экономическую сущность только тогда, когда «(А) сделка существенным образом изменяет экономическое положение налогоплательщика (за исключением льгот по федеральному подоходному налогу), и (Б) налогоплательщик имеет существенные неналоговые основания для заключения такой сделки (за исключением льгот по федеральному подоходному налогу)»⁵. Целевое требование вызывает самые большие сомнения из-за современного прецедентного права, поскольку Служба внутренних доходов толкует его как основание для

³ Section 7701(o)(1).

⁴ Section 7701(o)(5)(c).

⁵ Section 7701(o)(5)(1).

проверки того, имеет ли часть сделки, применительно к которой оспаривается налоговая выгода, экономическую сущность. Налогоплательщики имеют полное право беспокоиться о том, что многие операции могут потерпеть неудачу, если доктрина окажется применимой, и сделки будут определяться так узко. Например, может ли налогоплательщик продемонстрировать существенные неналоговые цели при изготовлении урн для голосования? А как насчет применения раздела 1031 Налогового кодекса США к сделкам по обмену? Как насчет этапов, квалифицируемых как реорганизация предприятия?

Существует также другая неопределенность относительно того, когда новый закон будет применяться. Кодифицировав доктрину, Конгресс ввел строгую ответственность в виде твердо установленных санкций по любой сделке, не имеющей экономической сущности [деловой цели]. Таким образом, разумное основание и исключение, касающееся добросовестности, в отношении таких санкций не применяются к недоплате, связанной с отказом в предоставлении заявленных налоговых льгот по причине того, что сделка не имеет экономической сущности. Однако, в новом законе Конгресс ввел наказание не только по операциям, не имеющим экономической сущности, но и по любой сделке, которая не «удовлетворяет требованиям любой аналогичной нормы права»⁶. Ничто в законе не объясняет, что означает «аналогичные нормы права»; в это понятие можно включить, по крайней мере, что-то или все полностью из следующего перечня: приоритет содержания над формой, сделка по шагам, фиктивность сделки, кодифицированные или подзаконные нормы против злоупотребления правом.

Главное внимание мы уделяем неопределенности в отношении того, *когда* закон применяется. Однако есть много неопределенности в том, *как* он будет применяться. Например, даже если налогоплательщик предполагает, что доктрина экономической сущности имеет отношение к сделке, которая реально состоялась, налогоплательщику необходимо будет определить (1) изменилось ли его экономическое положение «значительным образом» (за исключением льгот по федеральному подоходному налогу), и (2) имеет ли сделка «существенное неналоговое основание» (за исключением льгот по федеральному подоходному налогу). К сожалению, закон не определяет ни «значимости», ни «существенности». Закон признает, что налогоплательщики, как правило, будут пытаться обойти оба требования, показав потенциал для получения прибыли, но ограничивая способ расчета прибыли: «потенциал для получения прибыли от сделки должен быть принят во внимание ... только тогда, когда текущая стоимость разумно ожидаемой прибыли (т.е. потенциальная доходность до налогообложения) от сделки будет существенной по отношению к текущей стоимости ожидаемых чистых налоговых льгот, которые будут получены, если сделка будет одобрена»⁷. К сожалению, закон не объясняет, какая учетная ставка должна быть использована для расчета текущей стоимости. И в то же время закон поясняет, что «сборы и расходы должны быть учтены в качестве расходов при определении прибыли до налогообложения», но не объясняет того, что должно быть включено в «сборы и расходы».

Многие налогоплательщики и их представители попросили Службу внутренних доходов сделать уточнения, как и когда она будет применять кодифицированную доктрину экономической сущности. Налогоплательщики просили налоговую службу предоставить «ангельский список» сделок, к которым новый закон не будет применяться. Налоговики до сих пор отказываются предоставлять такое руководство⁸. Должност-

⁶ Section 6662(b)(6).

⁷ Section 7701(o)(2)(A).

⁸ См. Обзор 2010-62, 2010-40 IRB 411, *Doc 2010-20020, 2010 TNT 177-14* (отказ в предоставлении разъяснения норм публичного или частного права). Хотя бесспорно, что государственный орган может дать указания уточнить неоднозначные положения закона (*see Chevron, U.S.A., Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc.*, 467 U.S. 837 (1984)), мы полагаем, что государственное учреждение может изданием официального разъяснения «прояснить»

ные лица Службы внутренних доходов объяснили, что последняя не хочет замыкаться в рамках конкретной интерпретации, которая бы так или иначе ограничивала гибкость в использовании этого нового закона к будущим (но непредвиденным законом) обстоятельствам. Кроме того, Служба внутренних доходов может полагать, что некоторые элементы неопределенности полезны для налоговой системы.

В. Доктрина недействительности акта вследствие его неясности

Доктрина недействительности акта вследствие его неясности разработана в рамках Первой поправки о надлежащей правовой процедуре и основана на принципе, согласно которому лицо не может быть лишено собственности без надлежащей правовой процедуры. Гражданин имеет право на справедливое предупреждение и предсказуемость в том смысле, что он должен быть заблаговременно предупрежден о том, что закон запрещает, чтобы его действия соответствовали тому, что требует закон. Суд сделал такой вывод в деле *Grayned*:

*«Основной принцип надлежащей правовой процедуры заключается в том, что принятый закон будет недействительным вследствие его неопределенности, если его запреты не имеют четкой формулировки. Неясные законы нарушают несколько важных ценностей. Во-первых, мы считаем, что человек свободен выбирать между законным и незаконным поведением, и мы настаиваем на том, что законы дают человеку ординарного интеллекта разумную возможность знать, что запрещено, так что он может действовать соответствующим образом. Неясные законы могут наказать невинных, не предоставляя гражданам заблаговременного предупреждения [о запрещенном поведении]. Во-вторых, произвольное и дискриминационное правоприменение должны исключаться, а законы должны обеспечивать четкие стандарты для тех, кто их применяет. Неопределенность закона недопустимо наделяет правоохранительные органы, суды и присяжных заседателей полномочиями по разрешению дела по принципу *ad hoc* [в каждом отдельном случае] и на субъективной основе, с сопутствующей опасностью произвольного и дискриминационного применения закона»⁹.*

Хотя доктрина недействительности акта из-за его неясности, как правило, используется для оспаривания законов, действующих в рамках Первой Поправки, по крайней мере, в некоторых случаях закон предполагает, что принципы этой доктрины применяются «с особой силой для налоговых законов», поскольку налогоплательщик вправе иметь разумную степень уверенности и определенности в планировании своей экономической деятельности:

«Налоги, или, более конкретно, денежные средства, используемые для уплаты налогов, представляют собой разновидность «собственности», которой гражданин не может быть лишен без надлежащей правовой процедуры. Надлежащая процедура требует от закона разумной степени уверенности и определенности – это требование, которое применяется с особой силой в налоговых законах. Когда закон принимается законодателем, он должен быть полным во всех его условиях, и он должен быть

неконституционно неясный закон во избежание того, что суд может признать такой закон неконституционно неясным. Это предположение кажется безопасным, потому что мы не считаем, что налогоплательщики могут взять «неопределенность» за основу для опротестования нового закона (см. *United States v. Mazurie*, 419 U.S. 544, 550 (1975): «вызовы неопределенности содержания закона, которые не связаны с ограничением прав и свобод, предусмотренных Первой поправкой, должны быть рассмотрены в свете обстоятельств дела имеющимися «подручными» средствами»). Федеральная налоговая служба указывает, что следует ограничивать применение нового закона только теми сделками, в которых четко отсутствует экономическая сущность, чтобы избежать любых законных протестов налогоплательщика».

⁹ See *Grayned v. City of Rockford*, 408 U.S. 104, 108-109 (1972).

определенным и достаточно понятным, чтобы позволить каждому человеку, читающему закон, знать, каковы его права и обязанности, и как закон будет работать в процессе его реализации. Кроме того, в случае, когда закон не обеспечивает четко определенных стандартов, устанавливающих компетенцию должностных лиц, призванных его применять, создается необоснованная возможность для делегирования полномочий от законодательной к исполнительной власти»¹⁰.

С. Является ли кодифицированная доктрина неясной?

Согласно доктрине недействительности акта вследствие его неясности, кодифицированная доктрина экономической сущности может считаться неконституционно неясной, по крайней мере, по двум причинам: она, во-первых, не уведомляет налогоплательщиков о том, что она запрещает, и, во-вторых, способствует произвольному и дискриминационному правоприменению со стороны государственных органов.

1. Обзор проблемы. Согласно доктрине недействительности акта вследствие его неясности, гражданин имеет право на ясное предостережение о том, какое поведение запрещено законом¹¹: «Закон, запрещающий либо обязывающий что-либо делать согласно его положениям, который настолько неясен, что люди обычного интеллекта должны догадываться о его значении и применять его различно, нарушает Первую поправку о надлежащей правовой процедуре»¹².

Вопрос о том, обеспечивает ли кодифицированная доктрина экономической сущности конституционно требуемое предостережение, казалось бы, начинается с того, может ли средний налогоплательщик определить, «применима» ли доктрина для соответствующих сделок. Вместе с тем, как уже отмечалось ранее, существует значительная неопределенность в вопросе в том, как определить «применимость».

В Техническом разъяснении Объединенного комитета по вопросам налогообложения [JCT] содержатся некоторые рекомендации – с удобной опорой на т.н. законодательную историю¹³. JCT говорит, что «положение не имеет целью изменить налоговый режим некоторых основных коммерческих сделок, которые в силу давней судебной и административной практики должны признаваться законными только потому, что выбор между значимыми экономическими альтернативами в основном или полностью основан на сравнении налоговых преимуществ»¹⁴. JCT сформулировал четыре неисчерпывающих примера:

(1) выбор коммерческим предприятием между капитализацией заемного или акционерного капитала;

(2) выбор резидентом США между использованием иностранной или отечественной корпорации для привлечения иностранных инвестиций;

¹⁰ *Weissinger v. Boswell*, 330 F. Supp. 615, 624-625 (M.D. Ala. 1971). See also *United States v. Merriam*, 263 U.S. 179, 187-188 (1923) («Однако для налоговых законов наиболее важен буквальный смысл использованных выражений и недопустим даже возможный косвенный выход за пределы ясно используемых языковых конструкций. Если же значение слов является сомнительным, то эти сомнения должны быть разрешены не в интересах Правительства, а в пользу налогоплательщика»).

¹¹ See *City of Chicago v. Morales*, 527 U.S. 41, 56 (1999) (invalidating an anti-gang ordinance as vague); *Kolender v. Lawson*, 461 U.S. 352, 357 (1983) (invalidating an anti-loitering ordinance as vague).

¹² *Connally v. Gen. Const. Co.*, 269 U.S. 385, 391 (1926).

¹³ Существует много споров о том, является ли техническое разъяснение JCT т.н. официальной историей закона. В любом случае, если техническое разъяснение JCT не является официальной историей закона, то применимость кодифицированной доктрины экономической сущности, вероятно, становится еще более неясной. Мы задаемся вопросом, почему IRS не хочет, по крайней мере, в этой части технического разъяснения обеспечить некоторую ясность путем издания административного руководства.

¹⁴ JCT, Technical Explanation of the Revenue Provisions of the Reconciliation Act of 2010, as amended, in combination with the Patient Protection and Affordable Care Act, JCX-18-10 (Mar. 21, 2010), at 152, Doc 2010-6147, 2010 TNT 55-23

(3) выбор сделки или серии сделок для создания или реорганизации корпорации;
(4) выбор для использования взаимозависимости в сделке при условии, что выполняется принцип незаинтересованности [вытянутой руки] раздела 482 и другие применимые концепции¹⁵.

Кроме того, в соответствии с пониманием, что доктрина экономической сущности, разработанная в общем праве судами, есть лишь инструмент законодательной техники, JCT указал:

«Если реализация налоговых льгот в результате совершения сделки соответствует целям Конгресса или плану, по которому должны осуществляться налоговые льготы, разработанные Конгрессом, это не означает, что такие налоговые льготы запрещены. См., например, Treas. Reg. sec. 1.269-2, устанавливающий, что характеристика обстоятельств, при которых сумма в виде вычета, кредита, или другой льготы не предоставляется, если влияние вычета, кредита, или другой льготы будет искажено отдельным налогоплательщиком, когда сущностная природа сделки или ситуация рассматривается в свете основных целей или плана, для осуществления которого вычет, кредит, или другая льготы были разработаны Конгрессом. Так, например, не предусмотрено, что налоговый кредит ... запрещен в сделке, в соответствии с которой, по форме и содержанию, налогоплательщик делает инвестиции или осуществляет вид деятельности, которые были предназначены для стимулирования этого вида деятельности»¹⁶.

К сожалению, в примерах описанных JCT, налогоплательщик не может быть уверенным в том, когда и как кодифицированная доктрина будет применяться. Есть, конечно, некоторые вопиющие сделки, к которым доктрина экономической сущности безусловно применима. И не будет сделок, достаточно схожих с описанными в законодательной истории, чтобы налогоплательщик мог быть уверен в своей позиции. Однако, есть большая область неопределенности между вопиющими сделками, для которых доктрина экономической сущности будет очевидно актуальной и сделками, в отношении которых доктрина, в силу законодательной истории, не должна применяться. В эту область неопределенности попадают многие распространенные сделки и поэтому налогоплательщики, на основе дела *Coates*, должны гадать, достаточно ли эти сделки заинтересуют Службу внутренних доходов для применения доктрины экономической сущности. Потому что даже распространенные сделки, возможно, могут нарушать значимость положения налогоплательщика и существенные цели сделки; единственная защита добросовестных налогоплательщиков по отношению к доктрине будет в утверждении, что это она не должна применяться и что Служба внутренних доходов применяет ее необоснованно.

Конечно, вся эта неопределенность не обязательно означает, что закон является неконституционно неясным. Есть много аргументов за и против, которые мы кратко рассмотрим ниже. Мы оставим другим споры о том, является ли кодифицированная доктрина неконституционно неясной. Наша цель – лишь предположить возможность того, что следует принимать во внимание Службе внутренних доходов при принятии решения, и как она в будущем собирается применять эту доктрину.

Есть несколько причин, почему суд может отказаться от признания нового закона неконституционно неясным. Во-первых, большинство законов, которые были признаны неконституционно неясными, имеют отношение к другим конституционно защищаемым правам, таким как свобода собраний (применительно к делу *Coates*). Поскольку налоговое законодательство в целом не затрагивает конституционно защищаемые права, осно-

¹⁵ *Id.* (footnotes omitted).

¹⁶ *Id.* at 152, n. 344.

вания для признания такого закона неясным должны быть конкретными, а не поверхностными¹⁷. В любом случае, проблемы неясности для налоговых законов редки, так что неизвестно, как суд будет реагировать на аргумент, что кодифицированная доктрина экономической сущности является неясной применительно к обстоятельствам конкретного налогоплательщика в том, что законно поставить вопрос о неясности (в отличие от четко вопиющих фактов)¹⁸. Кроме того, Верховный суд постановил, что экономическое регулирование должно менее строго оцениваться с точки зрения неопределенности, поскольку его предмет является достаточно узким¹⁹ (однако мы сомневаемся, что это утверждение верно в отношении налогов, поскольку они распространяются на всех). Еще одна причина, почему суд вряд решится признать закон неясным, состоит в том, что Верховный суд с большей терпимостью относится к актам с гражданскими, а не уголовными наказаниями, поскольку неясность влечет здесь качественно менее тяжелые последствия²⁰. Наконец, суд обязательно поставит вопрос о том, почему кодифицированная доктрина экономической сущности должна признаваться неконституционно неясной, если согласно общему праву она таковой не является уже много лет²¹.

С другой стороны, законодательство позволяет поставить проблему неопределенности, поскольку суды находят законы достаточно ясными в части информирования граждан, что запрещено. Действительно ли это так? Нам представляется, что вывод о том, имеет ли сделка экономическую сущность, является гораздо более сложным, чем частный вывод о поведении, раздражающем окружающих. Может ли суд, рассматривающий дело, принять во внимание дополнительные сложности при принятии решения о том, достаточно ли детализирована доктрина экономической сущности в конституционном контексте? Кроме того, в то время как гражданско-правовые санкции могут регламентироваться менее полно, чем уголовная ответственность, строгое наказание может столкнуться с более пристальным рассмотрением дела, чем рассмотрение других гражданско-правовых санкций²².

Кроме того, кодифицированная версия доктрины экономической сущности изменяет технический тест (критерий), который способен поставить под сомнение намного больше сделок, чем было возможно ранее в рамках общего права. Это особенно верно, если «сделка» определяется так узко, что налогоплательщик должен показать суще-

¹⁷ См.: См.: *United States v. Mazurie*, 419 U.S. 544, 550 (1975) («неопределенность статутов, которые не связаны с Первой поправкой, должны быть рассмотрены в свете обстоятельств конкретного дела»); *United States v. MacKenzie*, 777 F.2d 811, 816 (2d Cir. 1985) («тот факт, что [налоговый] закон или подзаконный акт содержат некоторую неопределенность применительно к некоторому делу, еще не означает, что они являются недействительными вследствие неопределенности, если это конкретное дело является совершенно ясным»).

¹⁸ Большинство исков, связанных с недействительностью неясных налоговых законов, были отклонены судами, поскольку налоговые нормы не признавались судами неопределенными в связи со спецификой статуса налогоплательщика. См.: *United States v. MacKenzie*, 777 F.2d 811, 816 (2d Cir. 1985) («Вообще, иск, связанный с различной степенью неясности налоговых законов, должен быть основан на том, что неясность налоговых законов носит существенный, а не поверхностный характер»); *Hersch v. United States*, 685 F. Supp. 325, 327-329 (E.D.N.Y. 1988) («Валовая оценка неправомерно наложенных санкций, примененных к налогоплательщику в соответствии с секцией 6700, не является юридически недействительной из-за неясности»); *United States v. Hempfling*, № 1:05-cv-00594, 2005 U.S. Dist. LEXIS 24939 (E.D. Cal. Sept. 23, 2005) (решили, что Раздел 6700 не является неопределенным применительно к налогоплательщику); См. также: *The Nationalist Movement, A Miss. Non-Profit Corp. v. Commissioner*, 102 T.C. 558 (1994) (holding that Rev. Proc. 86-43, 1986-2 C.B. 729, was not vague or overbroad.).

¹⁹ *Village of Hoffman Estates v. Flipside*, 455 U.S. 489, 498 (1982).

²⁰ *Id.* at 498-499.

²¹ Как признано в деле *Connally v. Gen. Const. Co.*, 269 U.S. 385, 391 (1926): решения суда, признающие законы достаточно определенными, основаны на выводе, что они использовали имеющие техническое или иное конкретное значение слова или фразы, достаточно хорошо известные, чтобы правильно применять их, или сущность которых достаточно урегулирована общим правом, несмотря на оценочный элемент в определении, такие оценки могут различаться.

²² См.: *Okpalobi v. Foster*, 190 F.3d 337, 360 (5th Cir. 1999) («Ответственность независимо от наличия вины усугубляет неопределенность»).

ственную неналоговую цель для части основных сделок, таких, как изготовление избирательных урн. Это будет иметь устрашающий [in terrorem] эффект, по крайней мере, для налогового планирования – некоторым сделкам не повезет, потому что налогоплательщики не смогут заранее определить, пройдут ли они новый тест, если он будет применен к этим сделкам, а не потому, что налогоплательщики уверены в упречности сделок. Даже если налогоплательщики не будут в состоянии опротестовать закон, этот аспект может суд озадачить.

2. Произвольное и дискриминационное правоприменение. Согласно доктрине недействительности вследствие неясности закон также недействителен, если он не обеспечивает должностным лицам достаточно четкие руководящие принципы для избежания произвольного и дискриминационного правоприменения. Верховный суд заявил, что:

«Хотя доктрина фокусируется как на фактическом уведомлении граждан, так и на произвольном правоприменении, мы признаем, что в последнее время более важным аспектом доктрины неопределенности является «не своевременное предостережение, но другой основной элемент доктрины – требование законодательно установить минимальные руководящие принципы администрирования для правоохранительных органов». Там, где законодательная власть не может обеспечить такой минимальный набор руководящих принципов, уголовный закон может разрешить «произвольное усмотрение, [что] позволяет полицейским, прокурорам и присяжным преследовать свои личные субъективные цели»²³.

Более того, даже если закон на первый взгляд ясен, его неправильное применение может привести к выводу, что закон является недопустимо неясным. Обращаясь к правилу, которое внешне не выглядело неясным, но оказался неясен вопрос о его применении, Пятый окружной суд указал:

«Оспариваемый «запрет на навязывание услуг» в Паркленде не является неясным – согласно его тексту всё, кроме навязывания услуг, позволено. Однако, при его применении понятно, что некоторые объявления на территории Паркленда допускаются. Таким образом, те, кто хочет разместить свои объявления или листовки в больничных холлах, не могут знать наверняка, подпадают ли их объявления под «навязывание услуг» в рамках «запрета на навязывание услуг»²⁴.

Пусковой крючок «применимости» дает Службе внутренних доходов колоссальное усмотрение в принятии решения, следует ли применять доктрину к конкретному налогоплательщику. В последних указаниях управления по работе с крупными и международными налогоплательщиками [Large Business and International Division] отмечается, что соответствующий директор сферы операций на местах (ДФО) должен будет одобрить утверждение санкции, связанной с экономической сущностью. (Мы считаем, что это действительно означает, что директор будет одобрять применение доктрины, потому что санкции очень строгие). Но скорее всего каждый из двенадцати директоров имеет собственное мнение о том, что означает экономическая сущность и как интерпретировать закон. Кроме того, неясно, позволит ли консолидация процесса принятия решений избежать произвольного правоприменения. Даже если Служба внутренних доходов назначит одного человека решать, когда применить доктрину, то этот человек будет иметь большую степень усмотрения в принятии решения.

Мы считаем, что Служба внутренних доходов будет достаточно осторожной в выборе тестов для этого вопроса. В последние годы мы видели как Служба внутренних

²³ См.: *Kolender v. Lawson*, 461 U.S. 352, 357-358 (1983) (internal citations omitted); see also *NAACP v. Button*, 371 U.S. 415, 466 (1963) (Harlan, J. dissenting) («Laws that have failed to meet this [vagueness] standard are, almost without exception, those which turn on language calling for the exercise of subjective judgment, unaided by objective norms»).

²⁴ *Dallas Ass'n of Cmty. Orgs. for Reform Now v. Dallas County Hosp. Dist.*, 670 F.2d 629, 633 (5th Cir. 1982).

доходов часто обосновывала отсутствие у сделки экономической сущности другими аргументами. Мы считаем, что эта практика прекратится. В этом смысле новый закон, скорее всего, принесет некоторым налогоплательщикам определенную пользу.

Но даже если Служба внутренних доходов будет действовать осторожно, применяя новый закон только в вопиющих случаях, это не может спасти от произвольного и дискриминационного подхода в правоприменении. С одной стороны, ограничение кодифицированной доктрины действительно вопиющими случаями позволит избежать произвольного правоприменения, а налогоплательщики не будут иметь возможности опротестовать букву закона, утверждая, что правоприменение является неконституционным применительно к их фактам. С другой стороны, закон наделяет Службу внутренних доходов огромным усмотрением в принятии решения, когда его применять, и это усмотрение открывает двери к оспариванию неопределенности. Так, например, Служба внутренних доходов, видимо, имеет полную свободу действий в применении доктрины к вопиющим случаям, но не иным (и это, кажется может произойти с различными должностными лицами, принимающими решения). Конечно, Служба внутренних доходов может утверждать, что закон дает ей не больше усмотрения, чем это было до кодификации доктрины. Это может быть и так. Однако дело в том, доктрина теперь предполагает обязательное наказание за нарушения, выявленные на основе теста, который четко не определен.

D. Заключение

Существует значительная неопределенность в том, когда и как Служба внутренних доходов будет применять вновь кодифицированную доктрину экономической сущности. Хотя мы понимаем желание Службы внутренних доходов поддерживать гибкость [в правоприменении], но такая гибкость для налогоплательщиков означает существенную неопределенность. Хотя некоторая неопределенность в налоговом праве может быть полезной, существует предел, за которым закон становится столь неопределенным, что обеспечить его выполнение будет просто несправедливым. Мы не пришли к выводу, что новый закон является неконституционно неясным, и лишь утверждаем, что излишняя неопределенность – это плохая налоговая политика.