

# Тенденции практики разрешения налоговых споров

**С.Г. Пепеляев**, кандидат юридических наук, управляющий партнер юридической компании «Пепеляев, Гольцблат и партнеры»

Высший арбитражный суд Российской Федерации ежегодно публикует данные судебно-арбитражной статистики. Это не только отчет о проделанной арбитражными судами работе, но и богатый материал для анализа и исследований. Статистические показатели в наиболее обобщенном виде отражают тенденции правового развития и помогают выявлять проблемные области.

Не составляют исключение данные о разрешении споров в сфере налогообложения. На основании отчетов, опубликованных в «Вестнике Высшего арбитражного суда Российской Федерации» за ряд предшествующих лет<sup>1</sup> удалось составить ряд графиков, наглядно представляющих основные процессы в отношении налоговых споров.

Рисунок 1 демонстрирует рост числа споров о налогообложении, т.е. о размере налоговых платежей, пени и штрафов. Если в 1999 г. арбитражные суды рассмотрели около 85 тыс. таких дел, то в 2003 г. — уже 253 тыс., т.е. почти на 300 % больше.

Резкий рост числа споров (на 98 %) наблюдался в 1999–2000 гг., что было обусловлено вступлением в действие части I НК РФ. Это была попытка (во многом впоследствии девальвированная) придать деятельности налоговых

органов строгие процессуальные формы, установить надежные гарантии соблюдения прав налогоплательщиков. Пропаганда этих достижений приободрила тех, кто раньше не решался обращаться в суд.

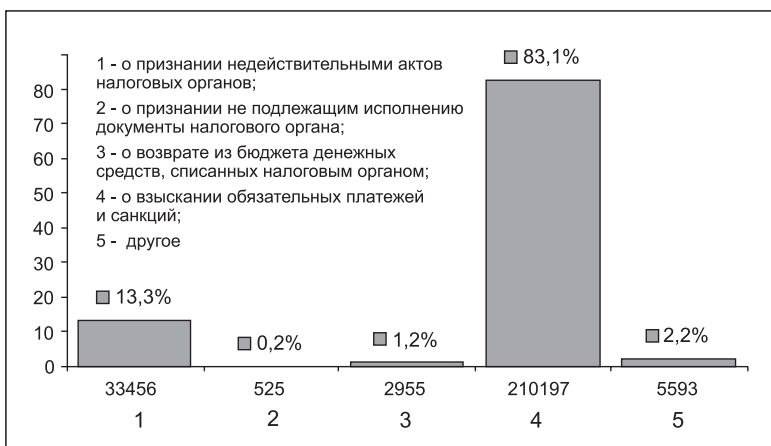
Другой причиной роста числа споров в эти годы послужило правило, введенное статьей 114 НК РФ, о том, что налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке. Если ранее налоговые органы получали суммы штрафов, начисленных ими нарушителям законодательства, путем списания этих сумм с банковских счетов организаций, т.е. в безакцептном порядке, то НК РФ запретил такие действия. Иски налоговых органов о взыскании штрафов, составляющие большую долю споров о налогообложении (см. рис. 1), дали основной прирост показателей судебной статистики.

В последующие годы темпы прироста налоговых споров снизились, но остались значительными. Эта тенденция может быть объяснена разными факторами: *основные факторы* — те, которые приводят к росту числа спорных ситуаций, т.е. претензий налоговых органов к налогоплательщикам; *дополнительные* — те, которые обуславливают рост доли обжалуемых претензий налогоплательщиков. К основным факторам относятся следующие.

Во-первых, порядок исчисления налогов становится все более сложным, при том, что юридическая техника налоговых законов совершенствуется медленно. Это предопределяет рост споров, вызванных разночтениями, ошибочным толкованием и др. Во-вторых, налоговые инспекции ориентируются вышестоящими органами на агрессивное поведение в отношении налогоплательщиков. Они получают «плановые задания» по доначислениям, когда инспектор не может завершить налоговую проверку без взысканий, так что претензии далеко не во всех случаях бывают обоснованными. Нередко налоговики исходят из того, что в спор-

<sup>1</sup> Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации, 2000, № 3, С. 6–12; 2001, № 4, С. 12–18; 2002, № 4, С. 20–29; 2003, № 4; 2004, № 4, С. 21–36.

**Рис. 1.** Структура налоговых споров (2003 г.)



ных случаях следует доначислять платежи в расчете на то, что далеко не все налогоплательщики будут активно возражать и часть сумм «осядет» в бюджете.

В условиях, когда конституционная норма о возмещении гражданам и организациям убытков, причиненных незаконными действиями государственных органов и их должностных лиц, фактически не действует, существует благоприятная среда для развития незаконной административной практики.

Способствует этому и освобождение налоговых органов от уплаты государственной пошлины. Предъявляя необоснованные претензии и подталкивая налогоплательщика обратиться в суд, инспекции не несут судебных расходов в случае своего проигрыша. Пошлина могла бы быть серьезным ограничителем провоцирующего поведения. Подтверждает это мнение то упорство, с которым МНС России сопротивлялось включению в Налоговый кодекс положения, обязывающего налоговые инспекции оплачивать судебные расходы за счет своих бюджетов. В результате барьер незаконности так и не был установлен.

Помимо споров о налогообложении арбитражные суды рассматривают и другие дела с участием налоговых органов: о ликвидации организаций, о привлечении к административной ответственности и др. Статистические данные об этих спорах приводятся на рис. 2 и 3.

Рост числа споров о налогообложении проходит на фоне роста общего числа обращений в арбитражные суды и роста числа споров в сфере управления, т.е. споров бизнеса с государственными органами. В этой сфере наблюдается настораживающая тенденция. Если в 1999 г. споры в сфере управления составляли 41 % общего числа рассмотренных обращений в арбитражные суды, то в 2003 г. их доля возросла до 51,2 % (см. рис. 4).

К этому могут приводить два взаимосвязанных обстоятельства. Во-первых, возрастает активность граждан по защите своих прав и интересов. Во-вторых, бюрократизируются все более широкие сферы общественной жизни. Регламентация бизнеса становится все более детальной, если не мелочной. Это объективно ведет к росту числа нарушений, а следовательно, и споров.

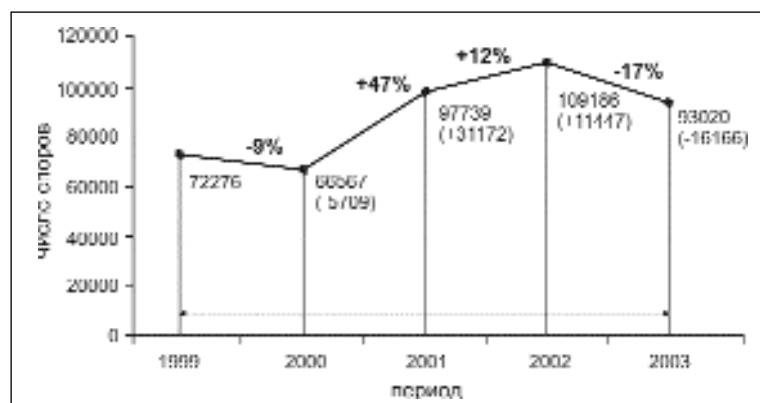
Ряд негативных тенденций в государственном аппарате (коррупция, формализм и др.) подрывают веру граждан в справедливость го-

сударственного управления, освобождают их от насажденного советской идеологией патерналистического отношения к государству, развивают критические подходы к оценке действий и решений чиновников и стимулируют активность граждан по защите своих прав и интересов. В кругу административных споров весомую долю составляют налоговые споры (см. рис. 5).

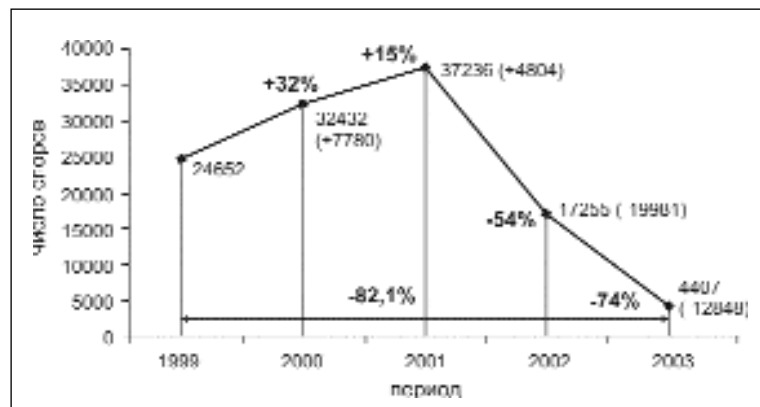
В 1999 г. они составляли 42 % всех административных споров, а в 2003 г. — уже 57 %. Можно сделать вывод, что из всех государственных органов налоговые инспекции задевают интересы бизнеса наиболее часто и болезненно, что и отражается на числе споров.

С одной стороны, это объясняется тем, что налоговые органы имеют отношения со всеми видами бизнеса, а другие государственные органы — только с определенными. Широкая сфера «контактов» налоговых инспекций порождает массу споров. Отсюда нужно сделать вывод, что существует объективная необходимость наиболее пристального внимания именно к налоговому законодательству как потенциально наиболее «конфликтному».

**Рис. 2.** Рост числа дел о ликвидации предприятий по искам налоговых органов

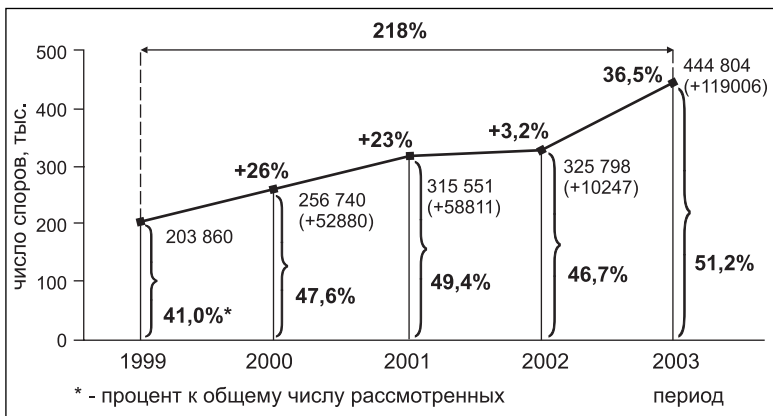


**Рис. 3.** Динамика числа дел об оспаривании решений налоговых органов о привлечении к административной ответственности



2. æ ø .'.  
Налоговые проверки  
в Соединенных Штатах  
Америки // Российский  
налоговый курьер.  
2004. № 13/14.  
С. 142–144.

**Рис. 4.** Рост числа споров с государственными органами



**Рис. 5.** Рост общего числа споров с государственными органами



Однако широкой сферой деятельности налоговых органов нельзя объяснить роста доли налоговых споров в общем числе административных споров.

Одной из возможных причин этого явления служит то обстоятельство, что налоговое законодательство и административная налоговая практика становятся одним из основных рычагов государственного управления. Налогообложение преследует не только фискальные цели, но и выполняет регулируемую функцию. В связи с этим налоговые органы расширяют свою компетенцию, приобретают полномочия в смежных с налогообложением областях. В качестве примера можно привести полномочия по контролю за оборотом алкогольной продукции, регистрации юридических лиц и предпринимателей, возбуждению дел о банкротстве.

Пример дела Аль Капоне также вдохновляет российских политиков. Налогообложение нередко является предлогом для решения иных задач. В российском законодательстве, к большому сожалению, отсутствуют ограничения на этот счет, подобные тем, какие есть в праве других стран. Например, в США существует ограничения в отношении инициативы проведения налоговых проверок. Определенные должност-

ные лица не вправе направлять в Службу Внутренних Доходов запросы о проведении или прекращении налоговых проверок, а также как-то влиять на ход проверок конкретных налогоплательщиков. Такой запрет установлен в отношении президента и вице-президента, сотрудников их аппарата и иных государственных служащих, занимающих правительственные посты. Нарушение этого запрета влечет уголовную ответственность. Наказание — лишение свободы на срок до 5 лет и/или штраф до 5000 долл. США<sup>2</sup>.

Нередки случаи, когда в действиях руководителей налоговых органов по назначению проверок содержатся признаки преступления — превышения должностных полномочий. Речь идет, например, о случаях, когда проверки назначаются не для проверки правильности исчисления и своевременности уплаты налогов, а для решения задач, не имеющих отношения к тем целям, которые определены для налоговых органов законом. Однако нам не известно ни одного случая привлечения к уголовной ответственности виновных должностных лиц.

Полную картину налоговых споров невозможно написать без раскрытия структуры этих споров (см. рис. 1). Большинство споров инициируется налоговыми органами (83,1 %). Это споры о взыскании обязательных платежей и санкций. В абсолютном большинстве случаев — это формальные споры. Даже простое ознакомление с расписаниями рассмотрения налоговых дел в арбитражных судах показывает, что для разрешения таких дел, на слушания которых налогоплательщики часто даже не являются, судьи затрачивают по 5–10 минут. Вся судебная процедура превращается в формальное одобрение судом списания средств со счета налогоплательщика в уплату штрафа.

По сути, это дела в отсутствие спора: налогоплательщик просто не платит наложенный на него штраф, но не возражает против решения налогового органа. Не удивительно, что эти дела украшают статистику налоговых инспекций. Благодаря им они выигрывают порядка 83 % налоговых споров. Оставшиеся 17 % налоговых споров инициируются налогоплательщиками.

Из них наиболее популярными (13,3 %) являются иски о признании недействительными актов (решений) налоговых органов. Это объясняется тем, что такие иски позволяют при уплате относительно небольшой государственной пошлины за подачу заявлений в суд (10 минимальных ставок оплаты труда) действовать оперативно и избежать взысканий. Для этого

истцы, как правило, просят суд принять обеспечительные меры: запретить налоговой инспекции исполнять свое решение до окончания судебного дела. Исков о возврате из бюджета незаконно списанных налоговым органом денежных средств незначительное число (1,2 %) именно по той причине, что существуют средства не допустить такое списание.

Данные о составе дел о налогообложении свидетельствуют о необоснованности предложения ввести обязательный досудебный порядок урегулирования налоговых споров. Главный резерв для снижения загрузки арбитражных судов состоит в сокращении числа обращений налоговых инспекций, а не налогоплательщиков.

К тому же статистика рассмотрения жалоб налогоплательщиков в административном порядке, т.е. вышестоящими налоговыми органами, убеждает в распространении предвзятого ведомственного подхода, так что обязательный досудебный порядок не сократит число обращений налогоплательщиков в арбитражные суды, а только продлит сроки разрешения конфликтов, усугубит положение налогоплательщиков из-за проблем с обеспечительными мерами, обвинительного уклона в деятельности правоохранительных органов и др.

Соотношение споров, инициируемых налоговыми органами и налогоплательщиками не должно порождать мнение, что налогоплательщики не активны в защите своих прав и интересов. Напротив, такая активность нарастает, что демонстрирует рисунок 6.

Если в 1999 г. налогоплательщики обжаловали в суд 8825 решений налоговых инспекций, то в 2003 г. — 33 756. Показатель возрос практически на 350 %. Объяснить этот процесс могут все те же обстоятельства:

- ! отход от патерналистического сознания;
- ! доверие судебной системе;
- ! возросшая активность налоговых органов.

Необходимо особо отметить еще один фактор. Другие государственные органы могут задевать интересы бизнеса ничуть не меньше, чем налоговые. Например, взыскание, налагаемые таможенными органами, также весьма значительны. Однако споров с таможней — относительно небольшое число.

Специалисты в области таможенного дела склонны объяснять это тем, что таможенники обладают инструментами, способными принудить участника внешнеэкономической деятельности отказаться от спора и уплатить

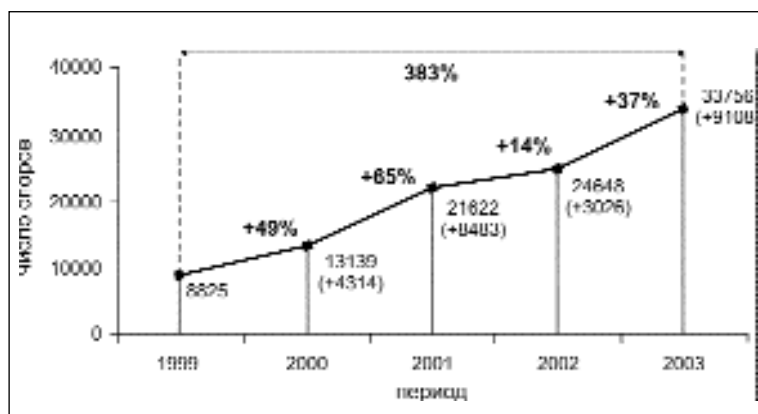
доначисленные суммы. Из опасения «мести» многие предпочитают «не связываться», отказываясь от судебной защиты. Некоторые разделяют такие настроения и в отношении споров с налоговыми инспекциями. Однако это не массовое явление.

Следует сделать вывод, что при всех недостатках части I НК РФ, регулирующей административную сторону налогообложения, у нее есть и существенное преимущество: она не создает препятствий для реализации налогоплательщиками конституционного права на судебную защиту своих прав и интересов. В связи с этим стоит особо критично относиться к попыткам внесения в часть I НК РФ изменений и дополнений, неоправданно расширяющих полномочия налоговых органов и направленных на подавление судебной инициативы налогоплательщиков.

Так, например, летом 2004 г. в законопроект, предлагаемый в рамках программы развития жилищного строительства и предусматривающий ряд налоговых льгот при строительстве, приобретении и продаже жилья, была включена поправка в ст. 76 НК РФ, позволяющая налоговым органам приостанавливать операции по счетам организаций в случае, если последние в 2-недельный срок не представили в налоговый орган запрашиваемые у них документы. Эта поправка не имела никакого отношения к тематике законопроекта и была попросту «спрятана» в нем.

В условиях, когда существует практика налоговых органов по истребованию от предприятий копий практически неограниченного числа документов, необоснованного расширения предмета камеральных проверок и т.п. и споры по этим вопросам — весьма частое явление, то принятие подобной поправки означало бы, что под угрозой приостановления операций по счетам, а значит и деятельности компаний, налоговые органы могли бы безгранично расширять предмет своих требований к налогопла-

**Рис. 6.** Рост числа исков налогоплательщиков об оспаривании актов налоговых органов



тельщикам, не опасаясь судебного обжалования. Вовремя обнаруженная, данная поправка была исключена из законопроекта. Доверие налогоплательщиков к судебной системе рождено показателями результативности налоговых споров (см. рис. 7).

Доля судебных решений по искам налогоплательщиков в пользу самих налогоплательщиков всегда была высока и проявляет тенденцию к росту. Если в 1999 г. суды удовлетворили 60 % исков налогоплательщиков, то в 2003 г. — уже 74 %. Можно выделить следующие обстоятельства, предопределившие эти показатели.

Во-первых, растет квалификация налогоплательщиков. Все больше компаний создают налоговые отделы или вводят должность менеджера по налогам. Во-вторых, растет предложение квалифицированной юридической помощи. Все большее число юристов специализируются в налоговом праве. В-третьих, сохраняется низкое качество оформления налоговыми инспекторами результатов контрольных мероприятий, а также низкое качество правовой работы в налоговых инспекциях. Отчасти это происходит из-за большой текучести кадров,

вызванной условиями службы. По некоторым данным, ежегодно в налоговых органах сменяется до 20 % сотрудников, т.е. каждые пять лет штат налоговых инспекций практически обновляется. В абсолютном большинстве налоговых инспекций юристами работают недавние выпускники ВУЗов, рассчитывающие получить строчку в резюме, обзавестись некоторым опытом и связями и с этим багажом стартовать в бизнес.

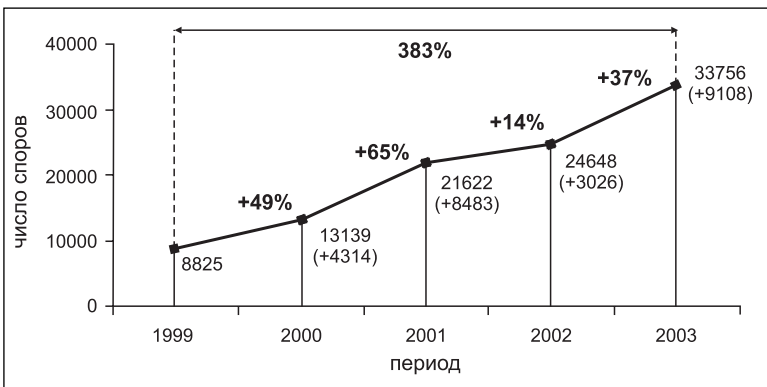
Нередко налоговыми органами принимаются изначально незаконные решения, в том числе под нажимом вышестоящих налоговых органов, насаждающих политизированный пробюджетный подход, в малой степени опирающийся на право. По данным Счетной палаты РФ 100 % налоговых споров нарушают налоговое законодательство. Рост показателя удовлетворенных исков налогоплательщиков отражает крайне негативные тенденции в налоговых органах и свидетельствует о том, что часть НК РФ в действительности не является надежным барьером беззаконию. Существует насущная необходимость внесения изменений в НК РФ, в те его главы, которые регулируют процедуры налогового контроля.

Как можно заметить, разработка ч. II НК РФ, принятие глав о конкретных налогах, совершенствование методик налогообложения не приводят к миру на налоговом поле. Любые правила — насколько бы четкими они не были — можно нарушить. Выход, следовательно, в создании гарантий от нарушений. Эту задачу должны выполнять нормы, регулирующие административные налоговые отношения, т.е. нормы ч. I НК РФ.

Профессиональное разрешение налоговых споров зависит, конечно, и от судей. В последнее время судьям, разрешающим налоговые споры, приходится работать в условиях перегруженности. Например, в Арбитражном суде г. Москвы на одного судью налогового состава в год приходится до 700 дел. Даже если учесть незначительные и сугубо формальные разбирательства по искам налоговых инспекций это все равно очень много.

Растет доля налоговых дел в общем числе разрешенных арбитражными судами дел (см. рис. 8). В последние пять лет налоговые дела составляют в среднем 44 % и имеют тенденцию к росту. Такое положение дел настоятельно требует развития и углубления специализации судей, рассматривающих налоговые споры. Оно же дало начало дискуссии о необходимости специализированных налоговых судов, затихшей в последнее время.

**Рис. 7.** Динамика результатов разрешения споров разрешенных дел



**Рис. 8.** Доля споров с участием налоговых органов в общем числе разрешенных дел

