

# БИЗНЕС-СРЕДА

**Е. Ф. Мосин<sup>1</sup>**

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

## СТАТИСТИКА РЕЗУЛЬТАТОВ РАЗРЕШЕНИЙ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В АРБИТРАЖНЫХ СУДАХ (2002—2009 гг.)

Эффективное, целенаправленное регулирование в сфере налогового администрирования требует наличия системы критериев, позволяющих оценивать качественные и количественные последствия изменений в этой сфере. В качестве таких критериев выступают критерии, основанные на материалах судебной практики.

В статьях (Мосин, 2009; 2010) было показано влияние изменений законодательства на статистику результатов разрешений (в пользу налогоплательщика или налогового органа) дел об оспаривании налогоплательщиками правовых актов налоговых органов и дел о взыскании налоговыми органами обязательных платежей и санкций с налогоплательщиков в 2002—2008 гг. В связи с публикацией на интернет-сайте Высшего Арбитражного Суда РФ данных за 2009 г. (Сведения... 2006—2009 гг.) представляет интерес проверка достоверности прогнозов, сделанных в указанных статьях, и с учетом этого уточнение через изменения в судебной практике по налоговым спорам предположений и выводов о проявлении результатов реформирования налогового законодательства в правоприменительной сфере.

Данные 2009 г. подтверждают правильность нашего прогноза (Мосин, 2009, с. 172) о том, что в 2009 г. еще более снизится процент судебных дел, выигранных налогоплательщиками (здесь и далее в их число также включаются налоговые агенты и плательщики сборов) (рис. 1 и 2). Этот прогноз сопровождался оговоркой, что «по одному 2008 г. нельзя с уверенностью утверждать о «переломе» в статистике результатов разрешений (в пользу налогоплательщика или налогового органа) дел об оспаривании правовых актов налоговых органов». Теперь, когда мы располагаем данными за 2009 г., для такой уверенности есть основания.

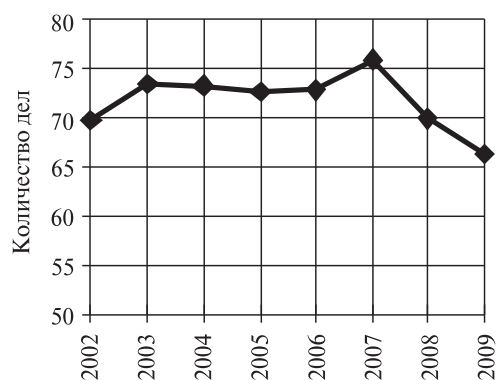
Данные 2009 г. подтверждают, что указанный «перелом» в статистике налоговых споров не был случайным, а явился ожидаемым результатом реформирования налогового законодательства: как отмечено в указанных статьях, в первую очередь существенных изменений Налогового кодекса РФ, которые произвели два Закона:

• вступивший в силу с 1 января 2006 г. *Федеральный закон от 4 ноября 2005 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской*

<sup>1</sup> Эл. адрес: mosin@mail.spbnit.ru



**Рис. 1.** Динамика количества дел об оспаривании правовых актов налоговых органов, решенных в пользу налогоплательщиков, в сопоставлении с динамикой общего количества такого рода дел (2002—2009 гг.)



**Рис. 2.** Динамика количества дел об оспаривании правовых актов налоговых органов, решенных в пользу налогоплательщиков, в процентах к общему количеству такого рода дел за год (2002—2009 гг.)

Федерации и признанию утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров», которым действовавший ранее порядок взыскания налоговых санкций любой суммы только на основании судебного акта был заменен на порядок, при котором характер взыскания — судебный или внесудебный (беспорный) — зависит от суммы налоговой санкции: если штраф не превышает 50 тыс. руб. для организации или 5 тыс. руб. для индивидуального предпринимателя по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа принимает решение о его взыскании. Это решение при неуплате штрафа в срок, указанный в требовании о его уплате, вступает в законную силу и обращается к принудительному исполнению; суммы налоговой санкции, превышающие указанные, взыскиваются в судебном порядке;

• вступивший в силу с 1 января 2007 г. *Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»*, согласно которому по общему правилу (из которого предусмотрен ряд исключений) взыскание налоговых санкций с организаций и индивидуальных предпринимателей, независимо от суммы, производится во внесудебном порядке и одновременно с этим в налоговое право вводится институт апелляционной жалобы налогоплательщика в вышестоящий налоговый орган (апелляционный фильтр).

Безусловно, на динамику ежегодного количества дел об оспаривании налогоплательщиками правовых актов налоговых органов в арбитражных судах России в прошедшее десятилетие оказывали влияние многие факторы помимо изменений Налогового кодекса РФ (к тому же последний менялся не только указанными законами: за время действия Налогового кодекса РФ его первую часть редактировали 37 федеральных законов, вторую — 193 федеральных закона).

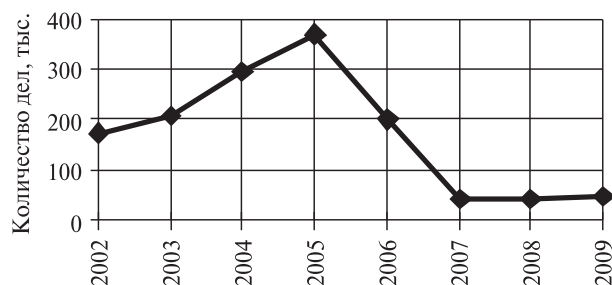
Но, как показано (Мосин, 2009, с. 170), столь резкое изменение характера графика на рис. 1, какое пришлось на период 2006—2008 гг. (снижение количе-

ства дел об оспаривании правовых актов налоговых органов после их постоянного роста на протяжении ряда лет), уверенно объяснить можно только изменениями Налогового кодекса РФ, которые вступили в силу с 1 января 2006 г. и с 1 января 2007 г.; с ними несравнимы никакие другие изменения Налогового кодекса РФ 2002—2008 гг. И данные 2009 г. это убедительно подтверждают.

Вступление в силу с 1 января 2009 г. (согласно п. 16 ст. 7 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) правила п. 5 ст. 101.2 НК РФ, согласно которому решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после его обжалования в вышестоящем налоговом органе, привело к дальнейшему снижению как общего количества налоговых споров в судах (а значит, и количества налоговых споров, выигранных налогоплательщиками), так и доли количества дел об оспаривании правовых актов налоговых органов, решенных в пользу налогоплательщиков, в процентах к общему количеству такого рода дел за год, — следствие введения института обязательного обжалования в вышестоящем налоговом органе перед передачей спора на решение суда. Думается, что в рамках указанного института основной вклад обеспечивает «апелляционный фильтр» — предположение о результатах его работы и характере его влияния на статистику налоговых споров в судах было выдвинуто нами (Мосин, 2009, с. 171), и оно подтверждается данными 2009 г. на рис. 1 и 2.

Данные 2009 г. подтверждают и высказанное мнение о том, что определяющим вкладом в резкое уменьшение в 2006 и 2007 гг. по сравнению с предшествующими годами количества ежегодно рассматриваемых судебных дел о взыскании налоговыми органами с налогоплательщиков обязательных платежей и санкций явились указанные изменения налогового законодательства (Мосин, 2010, с. 171): после 2007 г. столь же существенных изменений в динамике налоговых споров не наблюдается (рис. 3).

Вместе с тем надо признать некорректность обозначения, выбранного для участка графика на рис. 3, начинающегося с 2007 г. (Мосин, 2010, с. 186). Примерно одинаковое количество дел о взыскании с налогоплательщиков обязательных платежей и санкций в 2007 и 2008 гг. (45 503 и 43 565 дел соответственно) и почти равное половине их среднеарифметического количество дел в первом полугодии 2009 г. (в первом полугодии было 22 627 дел) дало повод для обозначения указанного участка графика как «почти постоянного остатка» дел о взыскании обязательных платежей и санкций. Однако по итогам 2009 г. оказалось, что за весь 2009 г. количество таких дел составило 49 400, т. е. имел место прирост 13,4% по сравнению с 2008 г. И это при том, что в 2007 г. закончилось производство по делам, начатым судом в предыдущем году и потому рассматриваемым в новом году по нормам предыдущего. Закономерный итог этого — снижение количества указанных дел в 2008 г. по сравнению с 2007 г.



**Рис. 3.** Динамика количества налоговых дел о взыскании обязательных платежей и санкций за 2002—2009 гг., тыс.

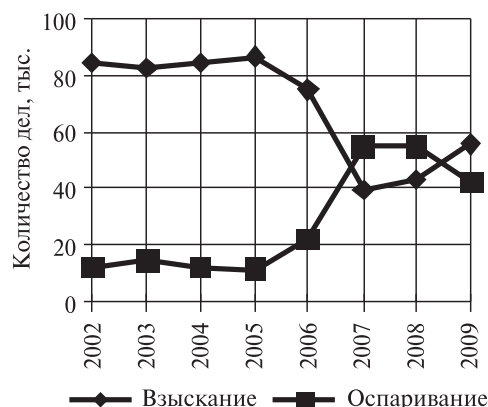
Как уже отмечалось (Мосин, 2010, с. 186—187), указанный «остаток» дел образуют дела о взыскании, производство по которым осуществляется только в судебном порядке (исключение из общего правила о внесудебном порядке взыскания). К ним относятся дела о взыскании недоимки, пеней, штрафов: 1) с организации, которой открыт лицевой счет; 2) числящиеся более трех месяцев за зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями) и взыскиваемых с их основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) в случаях, когда на счета последних поступает выручка первых; 3) числящиеся более трех месяцев за основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями) и взыскиваемые с их зависимых (дочерних) обществ (предприятий) в случаях, когда на счета последних поступает выручка первых; 4) если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности налогоплательщика; 5) на основании решения о взыскании, принятого налоговым органом по истечении двух месяцев после срока, установленного в требовании об уплате налога, адресованном налоговому должнику; 6) с поручителя, обязавшегося перед налоговым органом исполнить обязанность налогоплательщика, если последний не уплатит налог и пени в срок, установленный в порядке изменения ему срока исполнения обязанности по уплате налога (штраф поручитель не платит, так как он на поручителей не налагается).

Думается, что рост количества дел указанного «остатка» в 2009 г. по сравнению с 2008 и 2007 гг. обусловлен главным образом кризисными явлениями в отечественной экономике, приведшими, в частности, к увеличению числа и длительности задержек в финансировании организаций, использующих лицевые счета («бюджетники»), и соответственно к нехватке у них денежных средств для налоговых платежей (1-я группа дел из перечисленных), к увеличению случаев зачисления выручки от реализации налогоплательщиком товаров, работ, услуг по его указанию на счета других лиц (2-я и 3-я группы дел из перечисленных), к более частому использованию схем уклонения об уплате налогов, в том числе схем, основанных на притворных сделках (4-я группа дел из перечисленных); к увеличению числа случаев взыскания с поручителей (6-я группа дел из перечисленных).

Если предположение о кризисной обусловленности роста количества дел указанного «остатка» верно, то по мере выхода экономики страны из кризиса количество таких дел будет уменьшаться.

Неожиданной для автора оказалась вторая смена господствующего предмета налоговых споров, рассматриваемых арбитражными судами, о чем свидетельствуют данные 2006—2009 гг., представленные на рис. 4. На нем показана динамика ежегодного количества налоговых дел определенного характера в процентах к ежегодному общему количеству дел, связанных с применением налогового законодательства: 1) о взыскании налоговыми органами обязательных платежей и санкций с налогоплательщиков; 2) об оспаривании налогоплательщиками правовых актов налоговых органов и о возврате налогоплательщикам из бюджета средств, излишне взысканных налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками.

До 2007 г. в общем количестве налоговых дел, рассматриваемых судами, преобладали дела 1-й группы — о взыскании обязательных платежей и санкций; доля дел 2-й группы — об оспаривании правовых актов налоговых органов и о возврате из бюджета средств, излишне взысканных налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками, была значительно меньше. В 2007—2008 гг. картина иная: преобладают дела 2-й группы, и это преобладание



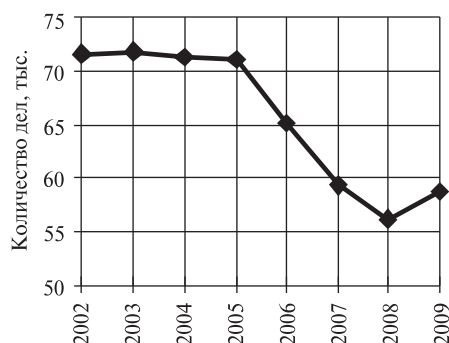
**Рис. 4.** Динамика (в процентах к общему количеству налоговых дел) количества дел о взыскании обязательных платежей и санкций и об оспаривании правовых актов налоговых органов и возврате из бюджета средств, излишне взысканных налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками за 2002—2009 гг.

автор (Мосин, 2010, с. 187—188) относит на счет введения сначала частично (в 2006 г.), а потом полностью (с 2007 г.) бесспорного, внесудебного порядка взыскания штрафов в качестве общего правила их взыскания (это привело к резкому снижению доли дел о взыскании обязательных платежей и санкций в общем количестве судебных дел, связанных с применением налогового законодательства). Но тогда такая же картина должна наблюдаться и в 2009 г. Однако в 2009 г. вновь стали преобладать судебные дела первой из двух указанных групп.

По-видимому, это объясняется главным образом действием двух факторов. Во-первых, теми же причинами, которыми выше был объяснен рост (в абсолютном исчислении) количества судебных дел о взыскании обязательных платежей и санкций в 2009 г. (рис. 3), — кризисными явлениями в отечественной экономике. Во-вторых, «апелляционным фильтром», работающим в направлении снижения количества судебных споров по заявлениям налогоплательщиков (Мосин, 2009, с. 171—172).

Если предположение о кризисной обусловленности смены господствующего предмета налоговых споров верно, то по мере выхода из кризиса линии на рис. 4 будут как минимум сближаться (как максимум снова пересекутся, и произойдет третья смена «господствующего» предмета). Что же касается указанного направления работы «апелляционного фильтра», то думается, что существенно большего (нежели в 2009 г.) влияния в направлении уменьшения количества судебных споров он уже оказывать не будет. В этом плане его возможности представляются в значительной мере исчерпанными. Ибо он обычно воспринимается налогоплательщиками как значительно более зависящий от текущих проблем с выполнением плана по сбору налогов (отечественная история позиции налоговых органов по вопросу предоставления налоговых вычетов по НДС дает достаточно оснований для такого восприятия), нежели судебные решения. И поэтому правовые позиции вышестоящих налоговых органов, осуществляющих указанную «фильтрацию», не будут (по крайней мере, в ближайшем будущем) отождествляться с правовыми позициями судебных органов.

Если изложенные предположения о характере влияния кризиса на статистические показатели налоговых споров верны, то становится более понятным характер изменения после 2007 г. доли дел о взыскании с налогоплательщиков обязательных платежей и санкций, решенных в пользу налоговых органов, в общем количестве такого рода дел за год (рис. 5).



**Рис. 5.** Динамика количества дел о взыскании обязательных платежей и санкций, решенных в пользу налоговых органов, в процентах к общему количеству такого рода дел за 2002—2009 гг.

В свое время автор (Мосин, 2010, с. 190) предположил, что снижение этого показателя на 3,2% в 2008 г. по сравнению с 2007 г. обусловлено действием разного рода случайных факторов (к 2008 г. дела, начатые производством по правилам 2005 или 2006 гг., уже должны были быть разрешены). Теперь указанный показатель возрос на 2,7% в 2009 г. по сравнению с 2008 г. Думается, что, хотя случайные колебания столь небольшого размаха вполне возможны, но все же более вероятно, что отмеченный рост — это, скорее, результат влияния кризиса: вместе с ростом (в абсолютном и относительном исчислении) количества судебных дел о взыскании обязательных платежей и санкций в 2009 г. возросла и доля «простых» дел, где правота требований налоговых органов сразу очевидна как для налогоплательщика, так и для суда, но исполнить которые в кризис налогоплательщик не мог и взыскать по которым налоговый орган мог только в судебном порядке (описанные исключения из общего внесудебного порядка взыскания налоговой недоимки, пеней, штрафов).

В заключение отметим, что основное внимание было уделено данным нескольких последних лет и оценке с этой позиции верности предположений, выводов, прогнозов, сделанных автором в его предыдущих статьях на данную тему. Поэтому здесь не повторяются содержащиеся в указанных статьях наши рассуждения о других факторах, основное влияние которых на динамику характера и результатов налоговых споров проявилось до 2008 г., в том числе таких факторов, как *постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»*, не имеющее аналогов среди других постановлений Пленума по влиянию на налоговую практику, и *информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 13 марта 2007 г. № 117 «Об отдельных вопросах практики применения главы 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации»* (п. 5 письма) в совокупности с *Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ (подп. «б» п. 47 ст. 2 и п. 1 ст. 7 Закона)*.

Нами была рассмотрена статистика результатов разрешений (в пользу налогоплательщика или налогового органа) налоговых споров в арбитражных судах в 2002—2009 гг. и факторы, на нее влияющие. Думается, что в 2010 г. значительное влияние (помимо, разумеется, кризисных явлений в экономике 2010 г.) окажут новые факторы, характерные именно для 2010 г.:

- изменения в законодательстве о налоговых преступлениях, внесенные *Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»*. Этим Законом в шесть раз увеличены все нижние

границы сумм, ранее используемые при определении крупного и особо крупного размера для ст. 198 УК РФ, и в четыре раза увеличены аналогичные границы сумм для ст. 199 и 199.1 УК РФ; введено освобождение от уголовной ответственности (для лиц, впервые совершивших преступления, предусмотренные ст. 198—199.1 УК РФ) в случае полной уплаты суммы налоговых недоимки, пеней и штрафа; запрещено заключение под стражу в качестве меры пресечения в отношении подозреваемого или обвиняемого по «налоговым» ст. 198—199.2 УК РФ. Уже отмечено (Киреева) негативное влияние этого Закона на собираемость налогов и «усиление тенденций по уклонению от уплаты налогов». Можно ожидать также большей налоговой беспечности налогоплательщиков и меньшего их внимания к соблюдению налоговой дисциплины. Следовательно, этот фактор будет влиять в направлении роста количества налоговых споров в арбитражных судах и увеличения доли решений в пользу налоговых органов;

- признание главы 24 НК РФ утратившей силу с 1 января 2010 г. (*Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 213-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона “О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования”*»), в результате чего из перечня отечественных налогов и сборов исключен единый социальный налог. Возможно, что количество судебных дел в 2010 г., связанных со страховыми взносами в государственные внебюджетные фонды, не только не уменьшится, но и возрастет по сравнению с количеством судебных дел 2009 г., связанных с единым социальным налогом, но это уже будут дела, не относящиеся к категории налоговых дел. Данный фактор будет влиять (сугубо формально) в направлении уменьшения количества налоговых споров в арбитражных судах;

- увеличение до 60 млн руб. предельного размера дохода, при котором сохраняется право налогоплательщика на применение упрощенной системы налогообложения (*Федеральный закон от 19 июля 2009 г. № 204-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»*), должно привести к уменьшению количества налоговых споров за счет увеличения количества налогоплательщиков, применяющих систему налогообложения, значительно более простую, нежели общий режим налогообложения. Это приведет к уменьшению количества нарушений налогового законодательства.

### Источники

Киреева А. В. В Совете Федерации озвучены первые результаты «декриминализации» налоговых преступлений // Институт экономики переходного периода. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.iet.ru/ru/kommentarii/v-sovete-federacii-ozvucheny-pervye-rezultaty-dekriminalizacii-nalogovy-prestuplenii.html>.

Мосин Е. Ф. Влияние изменений законодательства на статистику результатов разрешений (в пользу налогоплательщика или налогового органа) дел об оспаривании правовых актов налоговых органов в 2002—2008 годах // Финансы и бизнес. 2009. № 4.

Мосин Е. Ф. Влияние изменений законодательства на статистику результатов разрешений (в пользу налогоплательщика или налогового органа) дел о взыскании обязательных платежей и санкций в 2002—2008 годах // Финансы и бизнес. 2010. № 1.

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](http://www.arbitr.ru/_upimg/ED58288F117E785414B4A54C127B214E_8.pdf).