

БИЗНЕС-СРЕДА

Е. Ф. Мосин¹

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

ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА НА СТАТИСТИКУ РЕЗУЛЬТАТОВ РАЗРЕШЕНИЙ (В ПОЛЬЗУ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ИЛИ НАЛОГОВОГО ОРГАНА) ДЕЛ ОБ ОСПАРИВАНИИ ПРАВОВЫХ АКТОВ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В 2002—2008 ГОДАХ

В огромном множестве ежегодно публикуемых статистических данных мало таких, о которых с уверенностью можно сказать, что они вызывают живой интерес у всех налогоплательщиков. Но все же такие данные есть. Среди них если не первое, то наверняка одно из первых мест по актуальности и интересу для налогоплательщиков занимают данные о том, в чью пользу — налогоплательщика или налогового органа — чаще разрешаются налоговые споры в отечественных судах. Как показывает практика, часто именно эти данные используются налогоплательщиками в качестве решающего критерия при оценке фактического уровня защищенности их прав и законных интересов в области налогов, гарантированной ст. 46 Конституции РФ и ст. 22 НК РФ, при оценке действенности и эффективности судебной защиты налогоплательщиков в спорах с налоговыми органами.

Определенная некорректность такой «методики» оценки, обесценивающая категоричность, зачастую присущую выводам, делаемым на ее основе, не вызывает сомнений, но также не вызывают сомнений ее популярность и оцениваемая обычно высоко эффективность по критерию информативность/простота, основанные на высоком уровне свертки большого объема исходной информации и простоте интерпретации результатов свертки. То, что эта простота обеспечивается пренебрежением рядом значимых факторов, в результате чего оказывается под вопросом адекватность интерпретации интерпретируемым данным, а следуемые выводы иногда далеко выходят за рамки того, что, собственно, эти данные позволяют получить при строгом подходе, обычно не принимается во внимание. Впрочем, в первом приближении и, к тому же, на фоне отсутствия других оценок, близких к вышеуказанной по легкости восприятия, такая оценка при осторожности в ее интерпретации оказывается не только интересной, но и приемлемо информативной.

В настоящее время наиболее полным источником судебно-статистической информации по налоговым спорам является интернет-сайт Высшего Арбитражного Суда РФ, данные которого (Сведения... 2002—2005 гг.; Сведения... 2003—2006 гг.; Сведения... 2004—2007 гг.; Сведения... 2005—2008 гг.) использованы, ес-

¹ Эл. адрес: mosin@mail.spbnit.ru

ли не оговорено иное, при построении графиков, представленных в настоящей статье.

Изменение в течение 2002—2008 гг. количества дел (в абсолютном исчислении за год) об оспаривании правовых актов налоговых органов, по которым арбитражными судами первой инстанции вынесены решения в пользу налогоплательщиков, показано на рис. 1 и там же для сопоставления показано, как в этом же периоде изменялось общее количество рассматриваемых за год дел об оспаривании правовых актов налоговых органов. Это же, но в процентном исчислении (отношение количества дел, решенных в пользу налогоплательщиков, к общему количеству дел об оспаривании правовых актов налоговых органов, рассмотренных арбитражными судами за год) показано на рис. 2.



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—2008 гг.)

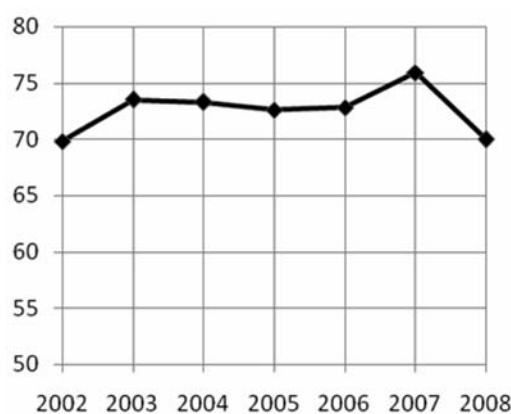


Рис. 2. Динамика количества дел об оспаривании правовых актов налоговых органов, решенных в пользу налогоплательщиков, в процентах к общему количеству такого рода дел за год (2002—2008 гг.)

Можно назвать немало факторов, которые могли в той или иной степени оказать влияние на динамику ежегодного количества дел об оспаривании налогоплательщиками (налоговыми агентами) правовых актов налоговых органов в арбитражных судах в 2002—2008 гг., включая разного рода политико-конъюнктурные влияния, разъяснения высших судебных органов (Конституционного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ), изменения налогового законодательства. Но столь резкое изменение характера графика на рис. 1, какое пришлось на период 2006—2008 гг. (снижение количества дел об оспаривании правовых актов налоговых органов после их постоянного роста на протяжении ряда лет), уверенно объяснить можно только изменениями в налоговом законодательстве (иные факторы, конечно, тоже могли повлиять, но не столь сильно). Тем более, что с теми изменениями Налогового кодекса, которые вступили в силу с 1 января 2006 г. и с 1 января 2007 г., несравнимы никакие другие его изменения 2002—2008 гг.

С 1 января 2006 г. Федеральным законом от 4 ноября 2005 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров» ранее действовавший порядок взыскания налоговых санкций любой суммы только на основании судебного акта был заменен на порядок, при котором, как общее правило, ха-

рактически взыскания — судебный или внесудебный (беспорный) — зависит от суммы налоговой санкции. Этот действовавший всего один 2006 год порядок предусматривал (ст. 103.1 и 114 НК РФ), что если сумма штрафа, налагаемого на организацию, не превышает 50 тыс. руб. (для индивидуального предпринимателя 5 тыс. руб.) по каждому неуплаченному налогу за налоговый период и (или) иному нарушению законодательства о налогах и сборах, то руководитель (заместитель руководителя) налогового органа принимает решение о взыскании налоговой санкции на основании решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения и, если нарушитель добровольно не уплатит штраф в срок, указанный в требовании о его уплате, то решение о взыскании вступает в законную силу и обращается к принудительному исполнению. В случае обжалования решения о взыскании в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу исполнение решения приостанавливается; в случае обжалования решения в арбитражный суд его исполнение может быть приостановлено в порядке, установленном АПК РФ.

С 1 января 2007 г. Федеральным законом 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» было установлено, что по общему правилу взыскание налоговых санкций с организаций и индивидуальных предпринимателей независимо от суммы производится во внесудебном порядке (для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, сохранен судебный порядок взыскания любой налоговой санкции). Одновременно этим же законом в налоговое право введен институт апелляционной жалобы (ст. 101, 101.2, 101.3, 139, 140 НК РФ), который смягчил негативные для налогоплательщиков последствия перехода на беспорность взыскания налоговых санкций. И, что гораздо более важно с точки зрения обсуждаемого нами вопроса, институт апелляционной жалобы в налоговой сфере «переключил» часть споров между налогоплательщиками и налоговыми органами с органов судебной власти на органы исполнительной власти — на те органы, которые в НК РФ именуются вышестоящими налоговыми органами. В результате часть налогоплательщиков, не согласных с позицией нижестоящего налогового органа, ограничивается подачей апелляционной жалобы в вышестоящий налоговый орган, не оспаривая в судебном порядке результат ее рассмотрения последним.

И первый, и второй порядки предусматривают ряд исключений из общего правила о внесудебном характере взысканий, но этих исключений немного, и общей картины они изменить не могут.

Что касается снижения в 2008 г. доли дел об оспаривании правовых актов налоговых органов, решенных в пользу налогоплательщиков, в общем количестве такого рода дел до уровня 2002 г. (70,0 и 69,8% соответственно), то это, по-видимому, объясняется тем, что в 2008 г. значительную часть судебных дел могут составлять споры, «проигранные» налогоплательщиком (налоговым агентом) не только при рассмотрении его возражений по акту налоговой проверки в порядке ст. 101 НК РФ налоговым органом, проводившим налоговую проверку, но и в вышестоящем налоговом органе, рассматривавшем апелляционную жалобу. Каково бы ни было качество работы второго «фильтра», но он «работает» на уменьшение количества налогоплательщиков (налоговых агентов), желающих продолжать спор в арбитражном суде, — на уменьшение как за счет тех жалобщиков, в пользу кого вынесено решение вышестоящим налоговым органом, так и за счет тех жалобщиков, кто, получив отказное решение вышестоящего

налогового органа, пришел к выводу о нецелесообразности продолжения спора и переноса его в суд.

Подтверждением этому являются рис. 3 и 4, графики на которых построены по данным статьи (Рем, 2008), в которой в качестве их источника указана Федеральная налоговая служба. Несовпадение сумм жалоб, по которым вышестоящими налоговыми органами вынесены решения об удовлетворении или отказе в удовлетворении, с общим количеством жалоб соответствующего года объясняется тем, что часть поданных жалоб не рассмотрена в год их подачи (этим же объясняется то, что суммы процентных долей на рис. 4 не равны 100%).

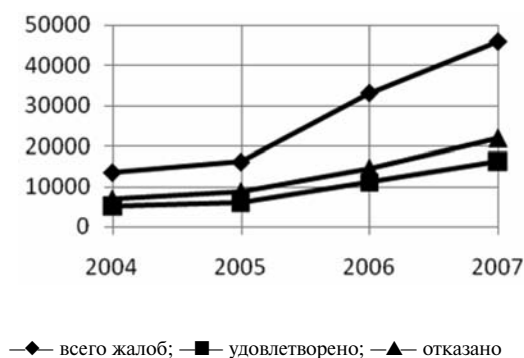


Рис. 3. Динамика количества жалоб в вышестоящие налоговые органы и результатов их рассмотрения (2004–2007 гг.)

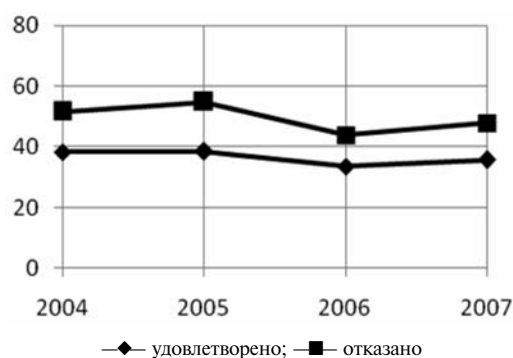


Рис. 4. Динамика количества удовлетворенных и «отказных» жалоб в вышестоящие налоговые органы в процентах к общему количеству жалоб за год (2004–2007 гг.)

Очевидно, что за счет тех жалобщиков, кто прежде обратился бы сразу в арбитражный суд, но при изменении порядка взыскания налоговых санкций счел целесообразным обратиться сначала в вышестоящий налоговый орган и получил там решение в свою пользу, должно уменьшаться по сравнению с прежним количество дел (в абсолютном и относительном исчислении), решенных арбитражными судами в пользу налогоплательщиков. Пока, как следует из рис. 2, это уменьшение относительно невелико: с 75,9% в 2007 г. до 70,0% в 2008 г. При этом количество решенных в пользу налогоплательщиков дел об оспаривании правовых актов налоговых органов уменьшилось с 45 755 до 35 537, но и общее количество дел об оспаривании тоже уменьшилось: с 60 312 до 50 800.

Думается, что в 2009 г. снижение процента судебных дел, выигранных налогоплательщиками (налоговыми агентами), будет еще больше, поскольку с 1 января 2009 г. вступил в силу п. 5 ст. 101.2 НК РФ, согласно которому решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. Пока же следует заметить, 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.

На второе место по влиянию на динамику доли дел об оспаривании правовых актов налоговых органов, решенных в пользу налогоплательщиков, следует поставить 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 (Мосин, 2007. № 7;

Мосин, 2007. № 8). Но количественно оценить это влияние не представляется возможным, как, впрочем, не представляется возможным сколь-нибудь уверенно вычлнить влияние ранее рассмотренных факторов. Можно лишь указать, что по данным (Большинство..., 2008) это постановление пошло на пользу налогоплательщикам: в среднем по России в первые месяцы 2008 г. (более точно период, за который собраны данные, в статье (Большинство..., 2008) не указан) 81,4% споров об обоснованности/необоснованности налоговой выгоды, рассмотренных федеральными арбитражными судами, разрешено в пользу налогоплательщиков, 8,5% дел отправлено судами на новое рассмотрение и лишь 10% разрешено в пользу налоговых органов. Но при этом разброс данных по арбитражным округам велик: от 61% решений в пользу налогоплательщиков в Федеральном арбитражном суде Дальневосточного округа до 92% в их пользу в Федеральном арбитражном суде Северо-Западного округа. По данным (Исаева, 2007) из 1286 дел по налоговой выгоде, рассмотренных федеральными арбитражными судами в течение года после принятия указанного постановления (рассмотренных по 10 октября 2007 г.), 73,8% разрешено в пользу налогоплательщиков, 12,9% отправлено на новое рассмотрение и 13,3% разрешено в пользу налоговых органов (разброс по арбитражным округам: от 67% решений в пользу налогоплательщиков в Федеральном арбитражном суде Дальневосточного округа до 86% в их пользу в Федеральном арбитражном суде Северо-Западного округа).

Налогоплательщикам всегда интересно, какова вероятность отмены в апелляционной или кассационной инстанциях решения, вынесенного арбитражным судом предыдущей инстанции. График (рис. 5) показывает, что шансы на отмену невелики. В 2008 г. в апелляционной инстанции было отменено 18,5% рассмотренных в этой инстанции дел, связанных с применением налогового законодательства. Для кассационной инстанции аналогичный показатель составляет 16,0%. И если в 2004 г. отменялось в среднем каждое четвертое решение нижней инстанции, то в 2008 г. лишь каждое шестое.

Ежегодное уменьшение доли судебных актов, связанных с применением налогового законодательства, отмененных в кассационной инстанции (с 24,8% в 2002 г. до 16,0% в 2008 г.), указывает на повышение качества работы арбитражных судов первых двух инстанций. И это при том, что по отношению к количеству дел, связанных с применением налогового законодательства, рассмотрен-

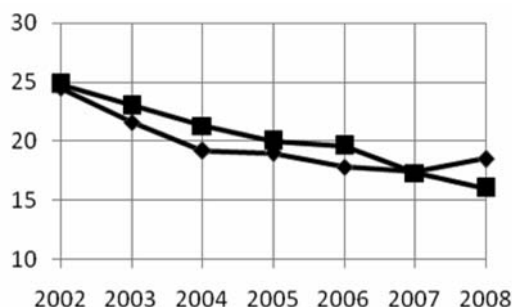


Рис. 5. Динамика количества судебных актов, связанных с применением налогового законодательства, отмененных в апелляционной и кассационной инстанциях, в процентах к количеству таких дел, рассмотренных в соответствующей инстанции (2002—2008 гг.)

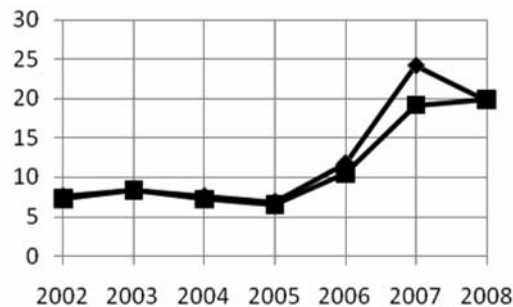


Рис. 6. Динамика количества налоговых дел, рассмотренных в апелляционной и кассационной инстанциях, в процентах к количеству таких дел, рассмотренных в первой инстанции (2002—2008 гг.)

ных в судах первой инстанции, количество дел такого рода, рассмотренных в апелляционной и кассационной инстанциях, существенно выросло за период 2005—2008 гг.: с 6,9% в 2005 г. до 19,8% в 2008 г. для апелляционной инстанции; с 6,5% в 2005 г. до 19,9% в 2008 г. для кассационной инстанции (рис. 6). То есть, образно говоря, спорщики становятся все упорнее в преследовании своих целей.

Впрочем, в абсолютном исчислении ежегодное количество дел, связанных с применением налогового законодательства, рассмотренное в апелляционной и кассационной инстанциях, в последние годы снижалось (рис. 7). Думается, главные причины этого — описанные выше изменения Налогового кодекса РФ, внесенные в него с 1 января 2006 г. Федеральным законом от 4 ноября 2005 г. № 137-ФЗ и с 1 января 2007 г. Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ.



Рис. 7. Динамика количества налоговых дел, рассмотренных в апелляционной и кассационной инстанциях (2002—2008 гг.)

Оценить, как эти данные соотносятся с тем, в чью пользу вынесены судебные акты (в пользу налогоплательщика, налогового агента или налогового органа), и каковы проценты отмены в кассационной инстанции решений первой и постановлений второй инстанции, не представляется возможным из-за отсутствия соответствующих данных в открытом доступе.

В заключение следует отметить, что изменения в показателях судебной статистики по налоговым спорам последних лет обусловлены не только вышеуказанными изменениями Налогового кодекса, но и отечественного законодательства по смежным вопросам. Поэтому, например, именно изменения в законодательстве названы в докладе Председателя Высшего Арбитражного Суда РФ А. А. Иванова (Доклад..., 2008) основной причиной снижения на 11,8% количества исковых заявлений, поступивших в арбитражные суды, в 2007 г. по сравнению с 2006 г.; при этом почти на 17% снизилось число поступивших в суды заявлений по экономическим спорам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений.

Источники

Большинство споров о налоговой выгоде выигрывают компании // Учет, налоги, право. 2008. № 21.

Доклад Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации А. А. Иванова на совещании председателей арбитражных судов Российской Федерации «Об итогах деятельности арбитражных судов Российской Федерации за 2007 год и задачах на 2008 год». 17—19 апреля 2008 г., Санкт-Петербург // Высший Арбитражный Суд РФ. [Электронный ресурс]. — Режим доступа <http://www.arbitr.ru/as/assys/2008ann>.

Исаева Н. Нам с вами выгодна налоговая выгода. Итоги первого года // Учет, налоги, право. 2007. № 38.

Мосин Е. Ф. Доктрина налоговой выгоды в судебной практике: история и современность. Часть 1 // Акционерный вестник. 2007. № 7.

Мосин Е. Ф. Доктрина налоговой выгоды в судебной практике: история и современность. Часть 2 // Акционерный вестник. 2007. № 8.

Рем О. Треть российских компаний смогли разрешить конфликт с ИФНС без суда // Учет, налоги право. 2008. № 16.

Сведения о рассмотренных спорах с участием налоговых органов в 2002—2005 гг. // Высший Арбитражный Суд РФ. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.arbitr.ru/_upimg/848B1DF50D83621A5CCE012B4BD3EB02_vas_05-5_nalog.pdf.

Сведения о рассмотренных спорах с участием налоговых органов в 2003—2006 гг. // Высший Арбитражный Суд РФ. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.arbitr.ru/_upimg/AA875895A7BBE5BA93CB3CACDF02BE4F_2006_vas-s_8.pdf.

Сведения о рассмотренных спорах с участием налоговых органов в 2004—2007 гг. // Высший Арбитражный Суд РФ. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.arbitr.ru/_upimg/CE070D8D8D642C89CACD585A984BF68D_nalog07a.pdf.

Сведения о рассмотренных спорах с участием налоговых органов в 2005—2008 гг. // Высший Арбитражный Суд РФ. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.arbitr.ru/_upimg/EB376AE0F797FD6EC1EA41550A420578_налоговые.pdf.