

БИЗНЕС-СРЕДА

Е. Ф. Мосин¹

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

ОСОБЕННОСТИ СТАТИСТИКИ РЕЗУЛЬТАТОВ РАССМОТРЕНИЯ АРБИТРАЖНЫМИ СУДАМИ И СУДАМИ ОБЩЕЙ ЮРИСДИКЦИИ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В 2009 ГОДУ

За два десятилетия существования в Российской Федерации налоговой системы порядок и условия осуществления административной и судебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и плательщиков сборов, гарантированной им сначала (1992—1998 гг.) ст. 17 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а затем (с 1999 г.) п. 1 ст. 22 НК РФ, неоднократно менялись (судебная защита прав и свобод каждому, в том числе налогоплательщикам и плательщикам сборов, гарантируется также ч. 1 и 2 ст. 46 Конституции РФ). В последние годы наиболее существенные изменения в этой сфере связаны с 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», которым Налоговый кодекс РФ с 1 января 2007 г. пополнен ст. 101.2 «Порядок обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения».

Согласно п. 5 ст. 101.2 НК РФ решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или 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. Пунктом 16 ст. 7 вышеназванного Федерального закона предусмотрено, что указанное правило об обязательном предварении судебного обжалования административным применяется к правоотношениям, возникшим с 1 января 2009 г. В рамках ранее возникших правоотношений налогоплательщики, налоговые агенты и плательщики сборов (далее — налогоплательщики) по своему усмотрению решали, прибегнуть ли им к административному порядку разрешения спора или нет, а если прибегнуть, то с использованием какой именно процедуры: основанной на налоговом институте апелляционной жалобы, введенном с 2007 г., или нет.

Таким образом, 2009 г. — первый год в современной истории российской налоговой системы, когда судебное обжалование налоговых решений из числа

¹ Эл. адрес: mosin@mail.spbnit.ru

указанных невозможно без их предварительного административного обжалования, когда до начала процедуры судебного обжалования такого решения налогового органа должна быть выполнена и завершиться процедура досудебного, административного обжалования. Но поскольку это правило применяется только к налоговым правоотношениям, возникшим с этого же года, то наряду с решениями, прошедшими через обязательный (либо выбираемый добровольно — до 2009 г.) административный порядок обжалования и получившими в его рамках результат, не удовлетворивший заявителя жалобы, в 2009 г. судами рассматривались также заявления и иски налогоплательщиков из налоговых правоотношений, возникших до 2009 г., жалобы в рамках которых не рассматривались в порядке административной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, поскольку последние за такой защитой предпочли не обращаться.

Следует отметить, что спектр споров с участием налоговых органов, рассматривавшихся судами в 2009 г., не сводится к вышеуказанным. Помимо них суды, как и в предыдущие годы, рассматривали иски налоговых органов, а также жалобы (заявления, иски) налогоплательщиков, не предусматривающие обязательности предварительного обжалования решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган (например, заявления, связанные с применением ст. 101.4 НК РФ).

В статьях (Мосин, 2009; 2010а) было рассмотрено влияние изменений налогового законодательства на статистику результатов разрешений (в пользу налогоплательщика или налогового органа) арбитражными судами в 2002—2008 гг. дел об оспаривании налогоплательщиками правовых актов налоговых органов и дел о взыскании налоговыми органами обязательных платежей и санкций с налогоплательщиков. Оценка правильности сделанных при этом прогнозов и уточнение предположений и выводов о проявлении результатов реформирования налогового законодательства в правоприменительной сфере сделана на основе арбитражной судебной статистики по налоговым спорам 2009 г. в статье (Мосин, 2010б).

После недавней публикации на интернет-сайте Федеральной налоговой службы таблицы под названием «Сведения о результатах рассмотрения судебных дел с участием налоговых органов за январь-декабрь 2009 года» (Сведения... Федеральная налоговая служба) появилась возможность пополнить вышеуказанную статистику по арбитражным судам статистикой 2009 г. по налоговым спорам, рассмотренным судами общей юрисдикции, и сопоставить данные ФНС России с ранее представленными.

Напомним, что согласно правилам о разграничении подсудности дел (в частности ст. 45—48, п. 1 и 2 ст. 105, п. 2 ст. 138 НК РФ) дела об оспаривании организациями и индивидуальными предпринимателями актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия должностных лиц налоговых органов и дела о взыскании в судебном порядке налоговых недоимок, пеней, штрафов по искам налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами, а дела об оспаривании физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия должностных лиц налоговых органов и дела о взыскании налоговых недоимок, пеней, штрафов по искам налоговых органов к таким лицам рассматриваются судами общей юрисдикции.

К сожалению, сколь-нибудь надежное количественное сопоставление данных (Сведения... Федеральная налоговая служба), представленных на интернет-сайте ФНС России, с данными, представленными на интернет-сайте Высшего

Арбитражного Суда РФ, которые использовались в вышеупомянутых работах автора, невозможно: данные этих двух органов государственной власти существенно разнятся и причины этого не указаны. Поэтому речь может идти только о качественном сопоставлении — по характеру соотношений, по тенденциям и т. п. ФНС России, представившая данные позже Высшего Арбитражного Суда РФ, не поясняет причин существенного расхождения ее данных с данными Высшего Арбитражного Суда РФ (здесь идет, разумеется, речь о расхождении в части данных, относящихся к арбитражным судам, ибо ФНС России представила данные, не указывая прямо подсудность соответствующих дел). Поэтому можно только предполагать, что главная причина заключается в различии критериев, положенных в основу отнесения данных к 2009 г.: по-видимому, ФНС России учитывала только дела, законченные рассмотрением в 2009 г., а Высший Арбитражный Суд РФ — рассматривавшиеся, но не обязательно законченные в 2009 г. (впрочем, это лишь предположение автора, сделанное из сопоставления контекста представлений, данных обоими источниками). На несопоставимость данных ФНС России и Высшего Арбитражного Суда РФ за 2009 г. и неизвестность причины этого указывают и другие источники, например (Наумова, 2010) [на несопоставимость данных этих органов власти указывалось и ранее, например (ФНС..., 2006)].

В связи с этим приведем примечание ФНС России к ее таблице данных: «В таблице отражены заявления/иски налогоплательщиков, налоговых агентов, заявления/иски налоговых органов к налогоплательщикам, вытекающие из налоговых правоотношений [об оспаривании ненормативных правовых актов, действий (бездействия) налоговых органов, о взыскании сумм налогов, сборов, пеней, штрафов и т. д.], рассмотренные в судах первой инстанции за период с 01.01.2009 по 31.12.2009».

По данным ФНС России, всего в 2009 г. было рассмотрено в судебном порядке 3 842 790 дел с участием налоговых органов, в том числе в разрезе по налогоплательщикам: 67 703 — по спорам с юридическими лицами; 7842 — по спорам с индивидуальными предпринимателями; 3 767 245 — по спорам с физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями.

Как уже отмечалось нами ранее (Мосин, 2009), количество дел, связанных с применением налогового законодательства, ежегодно рассматриваемых в апелляционной и кассационной инстанциях арбитражных судов, относительно невелико. По данным (Сведения о рассмотренных спорах..., 2009), в 2009 г. апелляционной и кассационной инстанциями арбитражных судов было рассмотрено соответственно 16 875 и 15602 дел, связанных с применением налогового законодательства, что составляет соответственно 19,2% и 17,8% от количества таких дел, рассмотренных в арбитражных судах первой инстанции (последние в 2009 г. рассмотрели 87872 налоговых дела). Сведения, представленные ФНС России (Сведения о результатах..., 2009), существенно отличаются от приведенных здесь: по информации последней, в судах апелляционной и кассационной инстанций в 2009 г. рассмотрено соответственно 9023 и 5378 дел, где налогоплательщиками являются юридические лица, и соответственно 1883 и 1061 дело, где налогоплательщиками являются индивидуальные предприниматели.

В любом случае, какое бы количество дел по спорам налоговых органов с юридическими лицами и с индивидуальными предпринимателями по совокупности ни взять — по данным ФНС России или по данным Высшего Арбитражного Суда РФ, — надо признать, что оно весьма мало в сравнении с числящимися в России по состоянию на 2009 г. 4,6 млн юридических лиц и 3,7 млн индивидуальных предпринимателей (Российский статистический ежегодник, 2009 с. 341), даже если предположить, что значительную часть этих юридических лиц состав-

ляют давно «брошенные», а часть индивидуальных предпринимателей предпринимательством фактически не занимаются.

Построенная на основе сведений ФНС России диаграмма на рис. 1 показывает в разрезе по видам налогоплательщиков (юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям) количества налоговых дел, рассмотренных в 2009 г. арбитражными судами апелляционной и кассационной инстанций, взятые в процентах к количеству дел, рассмотренных по соответствующим налогоплательщикам судами первой инстанции.

Особый интерес представляют сведения ФНС России о том, в чью пользу — налогового органа или налогоплательщика — чаще разрешаются налоговые споры в российских судах. Демонстрирующие это данные в разрезе по видам налогоплательщиков (юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям и физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями), представленные в процентах к количеству дел, рассмотренных по соответствующим налогоплательщикам в 2009 г., показаны на рис. 2 (количество судебных актов определено исходя из последнего судебного акта, вынесенного по делу). В группу «частичные выигрыши» отнесены споры, требования по которым удовлетворены судом лишь частично.

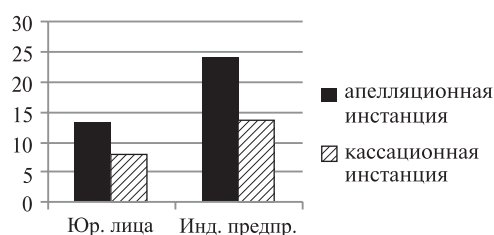


Рис. 1. Доля дел, рассмотренных апелляционной и кассационной инстанциями, в процентах к количеству дел, рассмотренных по соответствующим налогоплательщикам в первой инстанции

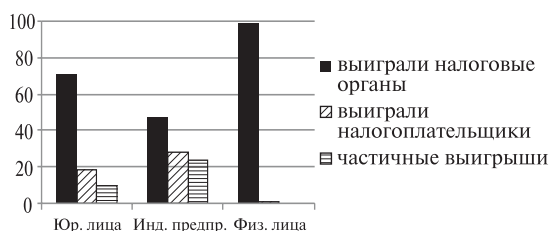


Рис. 2. Соотношения количеств судебных актов, вынесенных в пользу налоговых органов и в пользу налогоплательщиков (в процентах к количеству дел, решенных по соответствующим налогоплательщикам)

У физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, налоговые органы выиграли 98,6% налоговых споров в полном объеме предъявленных денежных требований и 0,3% — в неполном объеме предъявленных требований. Думается, что столь высокий процент в пользу налоговых органов объясняется, главным образом, двумя следующими факторами. Во-первых, тем, что в силу ст. 48 НК РФ при неисполнении физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, обязанности по уплате налога, сбора, пени, штрафа в установленный срок налоговый орган может взыскать их только в судебном порядке. В результате налоговые органы вынуждены обращаться в суд, в том числе и с такими требованиями, которые эти налогоплательщики не собираются оспаривать, например ввиду очевидной их законности и (или) малозначительности требуемой суммы [расчет по данным (Сведения... Федеральная налоговая служба) показывает, что по спорам с этими налогоплательщиками обжалуются менее 0,5% решений, принятых в первой судебной инстанции], но, вместе с тем, не собираются и выполнять без соответствующего судебного решения. Во-вторых, в силу установленного порядка налоговые органы вынуждены обращаться в суд и с такими требованиями, которые граждане не исполнили лишь потому, что не получили их, поскольку проживают не по тому адресу, по которому зарегистрированы и куда налоговый орган направляет свои требования. Конечно, нельзя не принимать во внимание и то обстоятельство,

что значительная часть наших граждан недостаточно хорошо осведомлена (или вовсе не осведомлена) о своих налоговых обязанностях и (или) не имеет денег для оплаты квалифицированной юридической защиты, в том числе и тогда, когда сомневается в законности требования налогового органа.

Дела указанной специфики, будучи довольно многочисленными и, вместе с тем, простыми по содержанию, не требующими от представителей налоговых органов в суде высокой квалификации, обеспечивают налоговым органам хорошую статистику судебных решений. Что же касается соответствующей специфики современных налоговых споров организаций и индивидуальных предпринимателей, то она описана во многих источниках, в частности (Мосин, 2010а).

Еще более интересным и важным является другой показатель, относительно которого на интернет-сайте ФНС России совершенно правильно замечено (Анализ... за 2000—2005 гг.): «...анализ отчетности по результатам рассмотрения налоговых споров в судебном порядке... в разрезе оспариваемых налогоплательщиками сумм доначисленных налогов, пеней и штрафов... более достоверно характеризует качество представления налоговыми органами в арбитражных судах интересов бюджета, чем количественный показатель (...удовлетворенных исковых заявлений налогоплательщиков), ибо для бюджета гораздо важнее объем поступающих налогов, пеней и штрафов».

Соответствующий этому показатель 2009 г. для арбитражных судов и судов общей юрисдикции в разрезе по видам налогоплательщиков — юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям и физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, и для их совокупности (обозначена как «все налогоплательщики») — представлен на рис. 3.

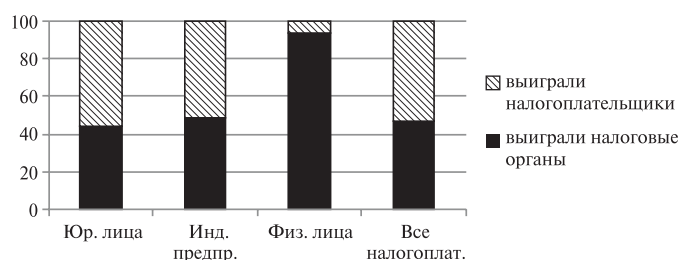


Рис. 3. Соотношения (в процентах) денежных сумм, присужденных судами в пользу налоговых органов и в пользу налогоплательщиков

Расчет показывает, что средняя цена (сумма денежного требования) налогового спора в 2009 г. составляла: для юридических лиц — 4,57 млн руб.; для индивидуальных предпринимателей — 1,35 млн руб.; для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, — 87,2 тыс. руб.

В соответствии с п. 1 ст. 30 НК РФ, ст. 1 и 6 Федерального закона от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (в ред. от 27 июля 2006 г.), п. 1 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 (в ред. от 9 марта 2010 г.), одной из главных задач налоговых органов является контроль над соблюдением законодательства о налогах и сборах, над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ налогов и сборов. В п. 1 ст. 82 НК РФ налоговый контроль определен как деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

Одним из важных показателей качества налогового контроля является количество решений, вынесенных налоговыми органами по результатам налогового

Таблица

**Количество решений, вынесенных налоговыми органами
по результатам налогового контроля и признанных судами недействительными**

Показатели	Юридические лица	Индивидуальные предприниматели	Физические лица	Всего
Количество решений, вынесенных налоговыми органами по результатам налогового контроля — всего (единиц)	1 671 759	1 238 668	498 631	3 409 058
в том числе:				
признанных судами недействительными в полном объеме	5819	1232	616	7667
то же в %	0,35	0,10	0,12	0,22
признанных судами недействительными в части	4622	1526	384	6532
то же в %	0,28	0,12	0,08	0,19

И с т о ч н и к: составлено автором по данным: Сведения о результатах рассмотрения судебных дел с участием налоговых органов за январь—декабрь 2009 г.

контроля, которые впоследствии были признаны судами недействительными — в полном объеме или в части (см. табл.).

На первый взгляд, эта таблица говорит о высоком качестве налогового контроля: процент ошибок представляется ничтожным. Но оценка меняется, если данные этой таблицы сопоставить с денежными суммами налоговых требований. Ведь по итогам 2009 года суды присудили в пользу налогоплательщиков: юридических лиц — 172,6 млрд руб.; индивидуальных предпринимателей — 5,4 млрд руб.; физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, — 962 млн руб.; итого — 179 млрд руб.

Это означает, что значительные денежные средства были на время «вынуты» органами государственной власти (налоговыми органами) из бизнеса юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Оценить сумму этих денежных средств не представляется возможным, поскольку как налогоплательщики (в силу п. 3 ст. 138 НК РФ, гл. 8 АПК РФ), так и налоговые органы (в силу подп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ) могут воспользоваться институтами (соответственно судебным и налоговым) обеспечительных мер, хотя и с разным успехом: в отличие от налоговых органов, самостоятельно (вне судебного процесса) применяющих обеспечительные меры, налогоплательщики за применением обеспечительных мер обращаются к суду, который (ст. 93 АПК РФ) может в этом применении отказать. Поэтому известна только верхняя граница этой суммы в 2009 г. — 178 млрд руб. Такова (по ее верхней границе) цена ошибок налоговых органов для российского бизнеса (с оговоркой о временном характере «изъятия» этой суммы из бизнеса).

Источники

Анализ рассмотрения налоговых споров в судебном порядке за 2000—2005 гг. // Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.nalog.ru/document.php?id=22664&topic=nal_statistik.

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.* 2010а. № 1.

Мосин Е. Ф. Статистика результатов разрешений (в пользу налогоплательщика или налогового органа) налоговых споров в арбитражных судах в 2002—2009 годах и факторы, на нее влиявшие // *Финансы и бизнес.* 2010б. № 3.

Наумова Р. В спорах с инспекторами счет по-прежнему в пользу налогоплательщиков // *Учет. Налоги. Право.* 2010. № 12.

Российский статистический ежегодник. 2009. Статистический сборник / председатель ред. колл. В. Л. Соколин. Росстат. М., 2009. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.gks.ru/wps/portal/!ut/p/_s.7_0_A/7_0_8EJ/.cmd/ad/.ar/sa.detailURI/.ps/X/.c/6_0_5PQ/.ce/7_0_8EO/.p/5_0_6LP/.d/0/_th/J_0_LV/_s.7_0_A/7_0_8EJ/_me/7_0_8EB-7_0_7UL-7_0_7UJ-7_0_A?documentId=1135087342078&documentType=news.

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.

Сведения о результатах рассмотрения судебных дел с участием налоговых органов за январь-декабрь 2009 года // Федеральная налоговая служба. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.nalog.ru/index.php?topic=stat_otch.

ФНС подарила себе красивую статистику // *Главбух.* 2006. № 23.