

Н. В. Ткачук¹

канд. экон. наук, докторант кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов

КЛАССИФИКАЦИЯ КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ

Капитал представляет собой одну из самых сложно интерпретируемых бухгалтерских категорий. Это связано, прежде всего, с тем, что в отечественных нормативных документах по бухгалтерскому учету понятие капитала не определено. Поэтому в литературе по бухгалтерскому учету часто используются так называемые «заменители» этого понятия — «собственный капитал», «акционерный капитал» и др. (Пятов, Смирнова, 2008). Вместе с тем, капитал является одним из основных показателей, характеризующих финансовое положение организации. Немаловажное значение имеет не только величина капитала, но и его структура. Классификация капитала организации должна удовлетворять потребностям пользователей финансовой отчетности, и прежде всего настоящих и потенциальных инвесторов. Эти потребности связаны с предоставлением информации об эффективности управления организацией и о возможностях распределения части капитала организации.

Нельзя рассматривать и анализировать структуру капитала организации в отрыве от ее организационно-правовой формы и норм действующего общегражданского законодательства. Гражданский кодекс РФ и Федеральные законы, регламентирующие порядок образования и функционирования юридических лиц, накладывают свои (правовые) ограничения на структуру капитала организации. Мы будем рассматривать преимущественно акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью, как самые распространенные формы коллективного предпринимательства в Российской Федерации.

Требования, предъявляемые к классификации капитала организации в нашей стране, нашли отражение в нескольких нормативных документах по бухгалтерскому учету. В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская финансовая отчетность организации» в составе собственного капитала организации учитываются (Положение по бухгалтерскому учету..., 1999):

1. Уставный (складочный) капитал.
2. Добавочный капитал, который включает в себя:
 - сумму, полученную сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества);
 - сумму дооценки основных средств и нематериальных активов;
 - другие аналогичные суммы.
3. Бухгалтерская прибыль (убыток).
4. Резервный капитал (фонд).

¹ Эл. адрес: nattkachuk71@mail.ru

Мы считаем, что данная классификация капитала имеет определенные недостатки, поскольку целью любой классификации является группировка объектов исследования или наблюдения в соответствии с их общими признаками. В данном же случае этот принцип не вполне соблюден. Это дает нам основание остановиться на классификации капитала подробнее.

Уставный капитал. Уставный капитал выражается в рублях, его величина зафиксирована в учредительных документах. Уставный капитал акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами (п. 1. ст. 25 Закона «Об акционерных обществах»), а уставный капитал общества с ограниченной ответственностью составляется из номинальной стоимости долей его участников (п. 1. ст. 14 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»). Величина уставного капитала организации определяет минимальный размер имущества, которым должна обладать каждая организация, поскольку и закон «Об акционерных обществах», и Закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» содержат требование о том, что чистые активы организации не должны быть меньше величины ее уставного капитала. В настоящее время в России оценка уставного капитала в бухгалтерском учете и отчетности отражается в сумме объявленного уставного капитала. Этот порядок аналогичен порядку оценки уставного капитала в Австралии, Бельгии, Великобритании, Германии, Греции, Португалии, Франции, Чехии (Соколов, Бутынец, Горецкая, Панков, 2005, с. 351—353). Представляют интерес позиции ряда российских экономистов при определении содержания уставного капитала. Наше внимание, в частности, привлекла статья Ю. А. Бабаева «Некоторые вопросы учета капитала», в которой автор позиционирует уставный капитал как «совокупность вкладов учредителей организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами, и гарантирует интересы ее кредиторов» (Бабаев, 2004, с. 5—6). Мы не вполне разделяем эту точку зрения, так как уставный капитал, сформированный при учреждении организации, не остается неизменным, в последующем он может быть изменен — увеличен и уменьшен. Изменение уставного капитала может произойти как за счет вложений собственников (внешний источник), так и за счет прибыли, заработанной организацией (внутренний источник).

Добавочный капитал. Действующее законодательство объединило в составе этой составляющей капитала такие разные, исходя из причин возникновения, источники капитала организации, как эмиссионный доход и средства от переоценки внеоборотных активов. В первом случае речь идет об увеличении капитала организации за счет средств собственников, а во втором — за счет результатов предпринимательской деятельности организации. Мы убеждены, что данные составляющие капитала не должны объединяться в одну категорию, а должны быть представлены в финансовой отчетности организации обособленно друг от друга. Мы полагаем, что категория «Добавочный капитал» должна объединять хозяйственные операции, которые отражают прирост капитала организации в результате операций между обществом и собственниками организации, но которые не изменяют величину уставного капитала (т. е. поступления от собственников, отличные от увеличения уставного капитала). В данном случае наше предложение основано на нормах действующего законодательства, поскольку п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» и п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации» достаточно четко определяют, что вклады собственников не являются доходами организации, а изъятия собственников соответственно не являются ее расходами. Добавочный капитал организации, по нашему мнению, должны формировать следующие хозяйственные операции.

Во-первых, оплата акции и долей при первой эмиссии. Добавочным капиталом являются средства, поступающие от собственников при первой эмиссии при оплате акций и долей, сверх их номинальной стоимости, т. е. суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций. В соответствии с действующим законодательством оплата акций и долей как при формировании уставного капитала, так и при его последующем увеличении производится по цене не ниже их номинальной стоимости (ст. 36 Закона «Об акционерных обществах», ст. 16 и ст. 19 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»). Поэтому в акционерных обществах и в обществах с ограниченной ответственностью может возникнуть такое понятие, как «доход, полученный эмитентом от продажи своих акций или долей сверх номинальной стоимости». Конечно, буквально термин «эмиссионный доход» применим только к акционерным обществам, так как только выпуск акций (ценных бумаг) называется эмиссией. Доли общества с ограниченной ответственностью ценными бумагами не являются, и их приобретение участниками общества выпуском в обращение (эмиссией) не называется. Но экономическое содержание (природа возникновения) этих видов дохода абсолютно одинакова.

Во-вторых, операции с акциями и долями, которые осуществляет общество на вторичном рынке. У общества может возникнуть увеличение или уменьшение экономических выгод при купле-продаже своих единиц собственности после эмиссии, т. е. на вторичном рынке. Это происходит, когда организация продает акции или доли, временно изъятые из обращения, новым владельцам. Цена продажи акций (долей) на вторичном рынке уже может быть любой, т. е. как выше, так и ниже стоимости, по которой акции или доля числятся на балансе акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью.

Например, ЗАО «Луч» приобрело (выкупило) у акционера собственную акцию номинальной стоимостью 100 руб. по цене 110 руб., а затем реализовало их другому акционеру или третьему лицу по цене 130 руб. Разница между суммой 130 руб. и 110 руб. — 20 руб. — войдет в состав добавочного капитала организации.

В-третьих, это операции, связанные с безвозмездными поступлениями от собственников организации. Организация должна четко разделять безвозмездные поступления от лиц, которые не являются собственниками, и от лиц, являющихся собственниками организации. В первом случае такие поступления являются доходом организации, а во втором — не должны классифицироваться как результат предпринимательской деятельности (доход), а должны напрямую относиться на увеличение капитала организации. Данное утверждение, по нашему мнению, вытекает из определения доходов, приведенных в ПБУ 9/99 «Доходы организации». Эти вклады не изменяют размеры и номинальную стоимость долей участников общества в его уставном капитале. Еще раз подчеркнем, что прирост капитала в данном случае возникает в результате хозяйственных операций между обществом и собственниками. Следовательно, можно выделить следующие источники формирования добавочного капитала организации (рис. 1).

На основании вышеизложенного мы предлагаем дать следующее определение составляющей «добавочный капитал»: «добавочный капитал — это капитал организации, сформированный за счет операций с единицами собственности организации (акциями, долями) и за счет безвозмездных поступлений от собственников, не оказывающий влияния на величину уставного капитала».

Теперь рассмотрим составляющую капитала организации «бухгалтерская прибыль (убыток)». В соответствии с действующим законодательством финансовый результат деятельности организации — прибыль (или убыток) — представляет собой разницу между доходами и расходами организации за период.

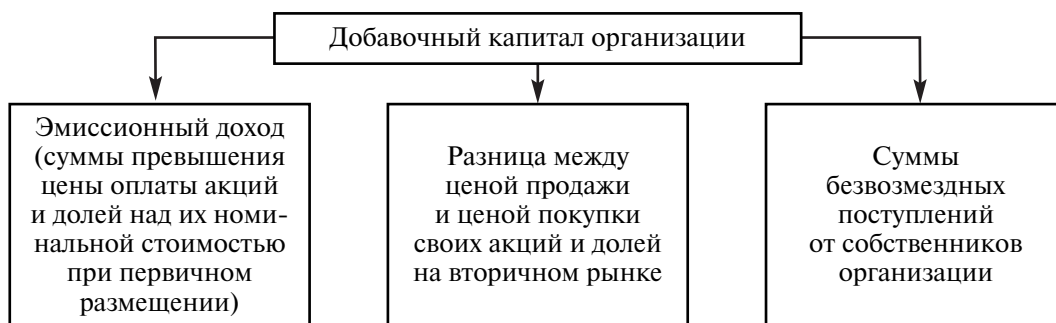


Рис. 1. Источники формирования добавочного капитала организации

Проводя сравнения определений доходов и расходов, данных в отечественных нормативных документах по бухгалтерскому учету, и определений этих элементов, приведенных в МСФО, необходимо отметить следующее. Определения, приведенные в МСФО, шире, чем определения российских ПБУ. Отечественные определения доходов и расходов «обслуживают» только так называемые текущие (реализованные) доходы и расходы. В наших определениях доходов и расходов говорится об «увеличении экономических выгод в результате поступления активов» и об «уменьшении экономических выгод в результате выбытия активов», в то время как в МСФО об «увеличении экономических выгод в форме притока или прироста активов» и «уменьшении экономических выгод в форме оттока или истощения активов». Мы полагаем, что в данном случае было бы целесообразно ввести в российскую систему нормативного регулирования бухгалтерского учета определения доходов и расходов, закрепленные в МСФО. Наше предложение связано не только с желанием приблизить положения отечественных нормативных документов с основными положениями МСФО, а с фактическим наличием так называемых нереализованных доходов и расходов, связанных с изменением внешних условий функционирования, в наших нормативных документах, поскольку и ПБУ 6/01 «Учет основных средств», и ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» предусматривают возможность переоценки соответствующих объектов учета для повышения достоверности данных финансовой отчетности организации. Таким образом, доходы и расходы организации будут классифицироваться как:

1. Текущие (реализованные):

- доходы и расходы по обычным видам деятельности;
- прочие доходы и расходы.

2. Нереализованные доходы и расходы, возникающие от переоценки активов.

Следовательно, и финансовый результат от предпринимательской деятельности за отчетный период, как и в МСФО, будет классифицирован как:

1. Реализованная прибыль (убыток).
2. Нереализованная прибыль (убыток).

Исходя из принципа консерватизма (осторожности в суждениях), отток активов, как итог распределения прибыли, может быть только на сумму реализованной, т. е. текущей прибыли. Нереализованная прибыль (убыток) должна учитываться обособленно от текущей прибыли (убытка) и присоединяется к ней только после выбытия активов, по которым была произведена переоценка. При этом мы уже отмечали, что мы не можем согласиться с тем, что в настоящее время нереализованная прибыль [прибыль (убыток) от изменения внешних условий функционирования] согласно действующему законодательству отражается в составе «добавочного капитала» организации. По нашему мнению, нереализован-

ная прибыль (убыток) должна классифицироваться как самостоятельная составляющая капитала организации.

В российской практике учета еще не нашла своего применения концепция сохранения (поддержания) капитала организации, широко используемая в МСФО. Суть данной концепции сводится к тому, что обязательным условием признания полученной в отчетном периоде прибыли является сохранение существующего на начало отчетного периода капитала. Иными словами, прибыль, согласно МСФО, — это притоки активов, которые превышают суммы, необходимые для поддержания существующего на начало периода капитала. Поэтому прибыль признается, если величина капитала на конец периода превышает величину капитала на начало периода (вклады и изъятия собственников игнорируются). Целью этой концепции является желание исключить изменение цен на активы и обязательства (и, как следствие, капитала организации) за период. МСФО предлагает два способа применения этой концепции: концепция сохранения (поддержания) финансового капитала и концепция сохранения (поддержания) физического капитала. Принципиальная разница между ними — отражение результатов изменения цен на активы и обязательства за период. Заметим, что в настоящее время отсутствуют единые методологические подходы по применению этих концепций. Несмотря на это, мы полагаем, что нашей стране также следует воспользоваться зарубежным опытом расчета и признания финансового результата деятельности организации. Основная причина, по которой это целесообразно делать, — наличие инфляционных процессов. Использование данной концепции актуально, прежде всего, теми организациями, у которых большой круг заинтересованных пользователей отчетной финансовой информации. К числу таких организаций относятся открытые акционерные общества, кредитные организации и др. Вместе с тем, мы полагаем, что на данном этапе нам, как и в МСФО, не следует разрабатывать единый для всех механизм применения финансовой и физической концепции сохранения (поддержания) капитала организации. Каждая организация, следуя общим подходам использования соответствующей концепции, должна будет раскрыть пользователям конкретную методику ее применения в пояснительной записке, прилагаемой к финансовой отчетности.

Ограничения в использовании реализованной прибыли организации содержатся в Законе «Об акционерных обществах». Это ограничение предполагает обособление части прибыли, которую можно использовать только в строго определенных законом случаях. Ограниченная в использовании прибыль — это резервный фонд (ст. 35 Закона «Об акционерных обществах»). При этом законодатель даже устанавливает минимальную величину такого резервного фонда (не меньше 5% от величины уставного капитала акционерного общества) и порядок его формирования. В соответствии с предписаниями законодательства, резервный фонд предназначен:

- для покрытия убытков;
- для погашения облигаций для выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Цель, которую, скорее всего, преследовал законодатель, регламентируя образование резервного фонда для покрытия убытков, связана с дополнительной защитой интересов кредиторов организации. Ведь часть зарезервированной прибыли не может быть изъята, т. е. распределена собственниками, соответственно минимальная стоимость имущества организации, гарантирующего интересы кредиторов, увеличивается.

Обратим внимание на ряд существующих в настоящее время недоработок в этом вопросе. Не совсем понятна цель формирования резервного фонда для

выкупа акций и погашения облигаций. Для выкупа акций и погашения облигаций нужна не прибыль, а резерв иного плана — денежные средства. Резервирование суммы прибыли, которую нельзя распределять, в данном случае носит второстепенный характер. Резервирование прибыли на период выкупа акций или на период облигационного займа можно рассматривать как величину, на которую не будет оттока активов у организации (выплат дивидендов). Поэтому мы считаем, что механизм образования резервного капитала для выкупа акций и погашения облигаций требует более детальной проработки и, прежде всего, в рамках общегражданского законодательства, т. е. в законе «Об акционерных обществах».

Законодательными документами, а именно Законом «Об акционерных обществах» и Законом «Об обществах с ограниченной ответственностью», самим организациям также предоставлена возможность создавать резервные фонды еще и «по собственному желанию».

Итак, можно выделить следующие составляющие капитала организации:

- «уставный капитал»;
- «добавочный капитал»;
- «нереализованная прибыль (убыток)»;
- «резервный капитал, образованный по требованию законодательства»;
- «резервный капитал, образованный по желанию организации»;
- «реализованная прибыль (убыток)», которая осталась после образования разного рода резервов.

Представленные составляющие капитала организации характеризуют капитал с точки зрения правовых ограничений его распределения.

Между тем такое представление информации о капитале организации не дает в полной мере представление об источниках образования капитала. Считаем необходимым привести высказывание известных теоретиков американской школы бухгалтерского учета Э. С. Хендриксена и М. Ф. Ван Бреда, которые отмечают, что в традиционном бухгалтерском учете основное внимание уделяется представлению капитала по источникам его образования, к которым они относят:

- 1) суммы, внесенные акционерами;
- 2) превышение суммы чистой прибыли над дивидендами, выплаченными акционерам (нераспределенная прибыль);
- 3) безвозмездные поступления от иных (кроме акционеров) лиц (Хендриксен, Ван Бреда, 2000, с. 489).

Важность такого представления информации о капитале организации они объясняют тем, что именно описание источников капитала позволяет получить представление об историческом развитии фирмы и показывает, за счет каких источников финансируется ее рост. Это объясняется тем, что представление информации о капитале, исходя из правовых ограничений его использования, является весьма условным, так как позиции могут переходить из одной составляющей капитала в другую. Например, при выбытии основного средства, по которому проводилась переоценка, величина переоценки переводится из позиции «нереализованная прибыль (убыток)» в позицию «прибыль (убыток) от текущей деятельности», при увеличении уставного капитала за счет прибыли происходит увеличение уставного капитала и уменьшение позиции «прибыль от текущей деятельности» и т. п.

Вместе с тем, соглашаясь с Хендриксеном и Ван Бредой по вопросу о необходимости представления пользователям информации о капитале по источникам его образования, хотим обратить внимание на следующее. По нашему мнению, безвозмездные поступления от иных (кроме акционеров) лиц целесообразно включить в статью «чистая прибыль», так как это суммы, заработанные органи-

зацией в результате ее предпринимательской деятельности. Такого же мнения придерживается и известный специалист в области международного учета О. В. Соловьева, которая в качестве источников образования капитала организации выделяет «вложенный (инвестированный) капитал» и «заработанный капитал» (Соловьева, 2003, с. 235).

Хендриксен и Ван Бреда считают, что «для поддержания логической структуры бухгалтерского учета и отчетности в основе классификации собственного капитала должен лежать исходный источник, который не утрачивается в связи с перемещением сумм из состава нераспределенной прибыли в инвестированный капитал. Эти суммы должны быть идентифицированы как капитализированная нераспределенная прибыль» (Хендриксен, Ван Бреда, 2000, с. 492).

Отсюда классификация источников капитала организации может быть представлена следующим образом:

1. Вложенный собственниками (авансированный собственниками) капитал. Мы предлагаем дать следующее определение этой составляющей: вложенный собственниками капитал — это величина капитала организации, сформированная за счет безвозмездных поступлений от собственников. Подчеркнем, что это касается всех безвозмездных поступлений от собственников — как в счет оплаты акций, долей, паев в уставном капитале организации, размещаемых по номинальной стоимости или выше номинальной стоимости, так и безвозмездных вкладов (взносов) в имущество общества. Таким образом, вложенный капитал — это внешний источник прироста капитала организации.

2. Заработанный капитал. Мы предлагаем дать следующее определение этой составляющей: заработанный капитал — это величина капитала организации, сформированная за счет предпринимательской деятельности организации, — прибыль (убыток). Таким образом, заработанный капитал — это внутренний источник прироста капитала организации.

В заключение подчеркнем наиболее значимые выводы, полученные нами в ходе проведенного исследования.

Во-первых, уточнен состав капитала организации исходя из правовых ограничений при его использовании. В частности:

- доказана необходимость раздельного учета сумм, полученных от собственников организации и нереализованной прибыли (прибыли от переоценки активов), и необоснованности их объединения в категорию «добавочный капитал», поскольку источники образования и механизм использования этих составляющих существенно различаются. При этом они должны отражаться обособленно и в учете, и в финансовой отчетности организации;

- дано определение «добавочного капитала» и определены источники его формирования.

Во-вторых, обоснована необходимость приведения в соответствие с нормами МСФО определений доходов и расходов, приведенных в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

В-третьих, внесено предложение использовать базовые принципы МСФО — концепцию сохранения (поддержания) капитала организации для объективного расчета финансового результата отчетного периода. Выбор концепции и методика ее применения должны устанавливаться самой организацией и раскрываться в пояснениях к финансовой отчетности.

В-четвертых, сделан вывод о том, что, только рассматривая классификации капитала в комплексе, можно получить о нем более полную информацию, которая необходима для принятия различных решений (рис. 2).

При этом классификация капитала по правовым ограничениям его использования формируется системно на счетах бухгалтерского учета и показывается

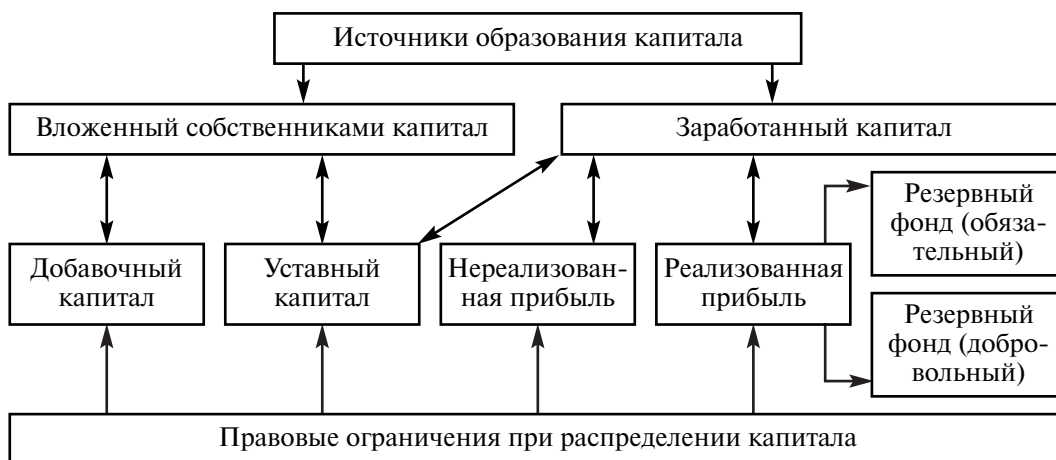


Рис. 2. Взаимосвязь источников образования капитала организации и правовых ограничений при его распределении

в бухгалтерском балансе в разделе «Капитал и резервы». А классификация капитала по источникам его образования — внесистемно. Иным способом эту информацию не получить, поскольку исходный источник при осуществлении определенных хозяйственных операций (например, увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли) теряется. Мы полагаем, что в составе приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках обязательно должна быть показана информация о классификации капитала по источникам образования, поскольку именно данная классификация должна стать основой проведения экономического анализа, целью которого является сопоставление данных о вложенном собственниками капитале (внешний источник) и заработанном капитале (внутренний источник).

Источники

Бабаев Ю. А. Некоторые вопросы учета капитала // Современный бухучет. 2004. № 3.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина России от 18 сентября 1999 г. № 43н.

Пятов М. Л., Смирнова И. А. Доходы и расходы организации: трактовка МСФО // Бух.1С. 2008. № 2.

Соколов Я. В., Бутынец Ф. Ф., Горецкая Л. Л., Панков Д. А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. М., 2005.

Соловьева О. В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. М., 2003.

Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. М., 2000.

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.

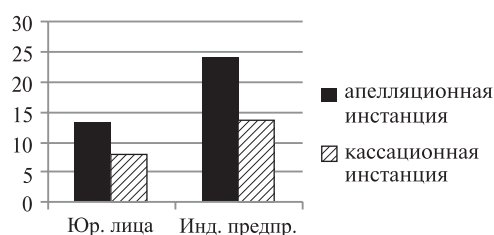


Рис. 1. Доля дел, рассмотренных апелляционной и кассационной инстанциями, в процентах к количеству дел, рассмотренных по соответствующим налогоплательщикам в первой инстанции

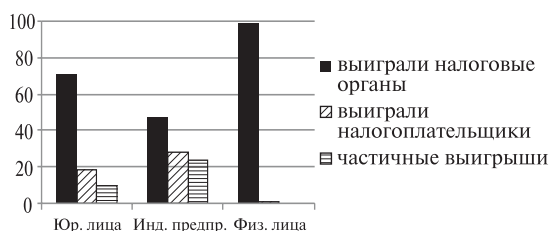


Рис. 2. Соотношения количеств судебных актов, вынесенных в пользу налоговых органов и в пользу налогоплательщиков (в процентах к количеству дел, решенных по соответствующим налогоплательщикам)

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.

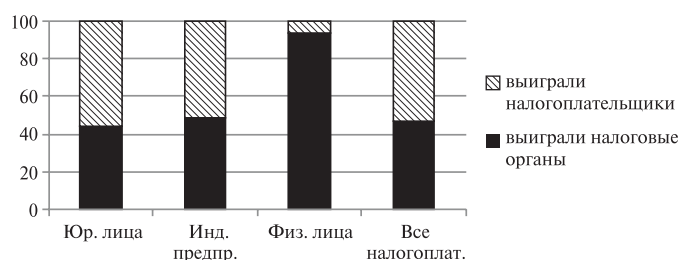


Рис. 3. Соотношения (в процентах) денежных сумм, присужденных судами в пользу налоговых органов и в пользу налогоплательщиков

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.