

УДК 351.814.334

Причины и предотвращение налогового судопроизводства



Боброва А.В.

Доктор экономических наук, доцент,
профессор кафедры экономики, финансов и бухгалтерского учета
Южно-Уральского института управления и экономики (Челябинск)

В статье определены и проанализированы причины решения налоговых споров в судебном порядке. Выявлены резервы досудебного урегулирования налоговых споров и применения процедуры медиации во время судебного процесса. Даны рекомендации с целью снижения объемов налогового делопроизводства и повышения качества примирительных процедур плательщиков и налоговых органов.

Ключевые слова: налоговые дела, суды, договор, примирительные процедуры, досудебное урегулирование, медиация.

В последние годы представители судебной власти отмечают постоянный рост количества исковых заявлений в суды всех инстанций в целом и по налоговым правоотношениям в частности. Нарастающий поток дел, зачастую с несущественными суммами иска, повышению нагрузки на каждого сотрудника и ухудшению таких параметров, как сроки и качество процедуры ведения дел. Регулярное обращение судей в открытой печати, как к налогоплательщикам, так и к налоговым органам, не дает должного результата. В силу этого необходимо разобраться в причинах, приводящих стороны к судебному производству по налогам, и в возможностях и механизме предотвращения подачи исковых заявлений в суд на основе примирительных процедур.

Основная масса судебных расследований инициируется налоговыми органами по уже совершенным, по их мнению, налоговым правонарушениям. Обращение же в суд самих налогоплательщиков может быть вызвано предположением, что их права ущемляются или нарушаются в связи с отказом налоговых органов предоставить им установленные законодательством налоговые вычеты и другие льготы.

Как сообщалось средствами массовой информации, налоговое ведомство еще в 2005 г. разослало по своим инспекциям методические указания, которые описывают признаки 16-ти типичных схем уклонения от уплаты налогов. Руководствуясь этой инструкцией, инспекции должны были отказывать

компаниям в возмещении НДС и в уменьшении облагаемой прибыли при наличии признаков налоговых правонарушений. Считается, что только при подозрении на эти признаки необходимо лишать компании возможности оптимизировать свои налоговые платежи, так как схемы используются налогоплательщиками до настоящего времени [1].

Судебные прецеденты возникают также из-за плохо организованного документооборота. В частности, судебные иски налоговых органов к налогоплательщикам чаще всего появляются в рамках договорных отношений по следующим причинам [2, с. 259]: недобросовестность или бизнес-кризис одного из контрагентов; неверное толкование норм законодательства, договора, правовых терминов; правовая «дырка» в тексте договора; неверное оформление документов по исполнению договора.

В связи с этим налоговые органы широко используют опосредованную практику борьбы с налоговыми правонарушениями путем признания сделок хозяйствующих субъектов и граждан недействительными.

В юридической литературе выделяют виды недействительных сделок по принципу прецедента правонарушения, объединяющие, в свою очередь, установленные Гражданским кодексом РФ статьи [3]:

1) сделки с пороками субъектного состава (ст.ст. 171-177);

2) сделки с пороками воли (например, под влиянием обмана);

3) сделки с пороками формы (несоблюдение формы договора);

4) сделки с пороками содержания (например, ст.ст. 169, 170).

Признание сделки недействительной не должно повлечь последствий, если она не состоялась, но фактически восстановление налоговых отношений в экономическом пространстве России невозможно. Это выражается в доначислении налогов, штрафных санкциях по недействительным сделкам. В налоговом законодательстве не предусмотрен механизм возврата налогов по таким сделкам, что сужает права налогоплательщиков.

Показателен опыт зарубежных стран по признанию сделок недействительными, формализующий ряд квалификационных моментов для этих сделок и позволяющий избежать судебного решения споров [2, с. 347-352]: Германии (квалификация неправомерного поведения плательщика), Великобритании (принятие судами во внимание только юридической формы, а не экономического содержания деятельности; информирование Управления налоговых сборов о схемах минимизации налогов), США (регулярная переквалификация сделок судами), Канады (лояльность судов и право на уменьшение налогов, исчисляемых в соответствии с законом), Италии (определение термина «умышленный обход закона», относимого Кассационным судом только к гражданским правам), Новой Зеландии (изменение налоговыми органами реальных налоговых последствий сделок).

Перечень недействительных сделок в РФ является довольно широким и позволяет налоговым органам контролировать деятельность юридических и физических лиц. При этом налоговые органы могут признать сделку недействительной, не всегда прибегая при этом к судебному расследованию. В соответствии со ст. 166 Гражданского кодекса РФ, недействительные сделки делятся на ничтожные (оспариваемые налоговыми органами без судебного решения) и оспоримые (решение о признании которых недействительными принимается только на основе судебного решения).

К ничтожным сделкам Гражданский кодекс РФ относит [3]: не соответствующие закону (другим правовым актам), ст. 168; совершенные против основ правопорядка или нравственности (единственный вид сделок, по которым предусмотрено взыскание в бюджет всего полученного по сделке), ст. 169; мнимые и притворные, ст. 170; совершенные недееспособным гражданином, ст. 171; совершенные несовершеннолетним (до 14-ти лет), ст. 172.

Все остальные сделки относятся к оспоримым, хотя судебная практика сделала и ничтожные сделки оспоримыми при регулярном рассмотрении налоговых споров, инициируемых налоговыми органами в судах.

Кроме сведения к минимуму судебного решения споров по ничтожным сделкам, до передачи дела в суд необходимо проведение досудебного урегулирования спора, которое на современном этапе является законодательно обязательным. Следует отметить две проблемы, возникающие при таком подходе к налоговым прецедентам. Во-первых, обращаться с вопросом о досудебном урегулировании спора на первом этапе налогоплательщик должен в вышестоящую инстанцию того же налогового органа, который рассматривает его дело. Это, по нашему мнению, не создает прецедента объективности расследования. Во-вторых, сама процедура является довольно длительной и не гарантирует приостановления процедуры инициации дела о неуплате налога в суде. Если вышестоящий налоговый орган оставит без изменений решение нижестоящего органа о взыскании неуплаченного (не полностью уплаченного) налога, это приводит и к дополнительным суммам пени.

Представим как схему порядок решения налогового спора предприятия и налогового органа по вопросу о неуплате налога в срок (для случая, когда сумма не достигает крупного, в соответствии с Уголовным Кодексом РФ, размера). Последовательно необходимо рассмотреть 3 этапа [4] (таблица 1).

Проанализировать все возможные варианты развития событий, назвать всех участников отношений при этих вариантах и периоды, в течение которых участники данных налоговых правоотношений должны принимать свои решения и осуществлять действия, позволяет спектр нормативно правовых актов, в том числе Налоговый кодекс РФ [4] и Кодекс РФ об административных правонарушениях РФ [5].

Надо отметить, что не все этапы в таблице 1 укладываются в событийно-временную цепочку действия сторон по решению налогового спора, имеются и противоречия в нормах законодательства по налогам и сборам по вопросу решения налоговых споров. Тем труднее налогоплательщику выполнить все необходимые условия по разрешению налогового спора. Его задачей можно считать ответ на вопрос, на какой стадии возможно решение налогового спора с минимальными финансовыми потерями. С помощью таблицы 1 можно проанализировать финансовые потери налогоплательщика на каждом этапе решения налогового спора. При этом возможно наказание и для налогового органа в виде штрафов за действия (бездействие), нанесшие ущерб налогоплательщику, но – это довольно редкое явление на фоне современного подхода со стороны государства к решению налоговых споров.

1-й и 2-й этапы связаны опосредованно: 1-й этап является общим для всего процесса и еще не сопровождается привлечением к ответственности. На этой стадии налоговые органы только пытаются получить «недополученный» налог с плательщика на добровольной основе. 2-й этап – это уже привлече-

Таблица 1

Процедура решения налогового спора

Действия	Статья НК РФ, пункт	Участники, вид отношений	Сроки
1	2	3	4
1 этап: расследование факта неуплаты налога			
Обнаружение фактов недоимки	-	налоговые органы	-
Направление требования об уплате налога и сбора	Ст. 70, п. 1	налоговый орган → налогоплательщик	не позднее 3-х месяцев со дня выявления недоимки
	Ст. 70, п. 2		в течение 10-и дней после налоговой проверки
Решение о взыскании в случае неуплаты или неполной уплаты налога	Ст. 46, п. 3	налоговый орган	после срока в требовании, но не более 2-х месяцев
		сообщают плательщику	в течение 6-и дней после вынесения решения
Направление поручения на перечисление налога в бюджетную систему	Ст. 46, п. 4	налоговый орган → банк	в течение 1-го месяца со дня принятия решения о взыскании
Исполнение поручения	Ст. 46, п. 6	банк	1 операционный день (руб.), 2 дня (валюта)
или			
При недостатке средств на счетах решение о взыскании налога за счет имущества	Ст. 47, п. 1	руководитель налогового органа	в течение 1-го года после истечения срока исполнения требования об уплате налога
Направление постановления		налоговый орган → судебный пристав	в течение 3-х дней после вынесения решения о взыскании налога за счет имущества плательщика
Исполнительные действия	Ст. 47, п. 4	судебный пристав – исполнитель	в течение 2-х месяцев со дня поступления постановления
или			
Решение о приостановлении операций по счетам плательщика в банке	Ст. 76, п. 2	руководитель налогового органа	не ранее вынесения решения о взыскании налога
	Ст. 76, п. 4	сообщают плательщику	Следующий день за днем принятия решения
Передача решения о приостановлении операций по счетам плательщика в банке	Ст. 76, п. 4	сотрудник налогового органа → банк	не позднее дня, следующего за днем принятия решения
Сообщение об остатках средств на счетах, по которым приостановлены операции	Ст. 76, п. 5	банк	не позднее следующего дня после дня получения решения
или			
Передача заявления (иск о взыскании причитающейся к уплате суммы налога)	Ст. 46, п. 3	налоговый орган → суд	в течение 6-и месяцев после срока требования, если решение не принято в течение 2-х месяцев
2 этап: досудебное урегулирование спора			
Решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения	Ст. 101, п. 7, 9 (проверка)	налоговый орган (нижестоящий)	в течение 10-и дней вступает в силу
		сообщают плательщику	в течение 5-и дней после дня вынесения
Решение о принятии обеспечительных мер (запрет на отчуждение, передачу в залог имущества; приостановление операций по счетам в банке)	Ст. 101, п. 10	налоговый орган (нижестоящий)	вступает в силу со дня его вынесения
	Ст. 101, п. 13	доводится до сведения налогоплательщика	со дня его вынесения
Подача апелляционной жалобы (по решению о привлечении (об отказе) к ответственности за совершение налогового правонарушения)	Ст. 101.2, п. 1, Ст. 139, п. 2	налогоплательщик → нижестоящий налоговый орган	до вступления в силу обжалуемого решения, на вступившее в силу решение, не обжалованное в апелляционном порядке – в течение года
Направление апелляционной жалобы со всеми материалами	Ст. 139, п. 3	нижестоящий орган → вышестоящий орган	в течение 3-х дней

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4
Рассмотрение апелляционной жалобы (возможно приостановление обжалуемого акта)	Ст. 140, п. 3	вышестоящий налоговый орган	в течение 1-го месяца со дня получения, с продлением не более 15-и дней для получения документов у нижестоящих налоговых органов
Решение	Ст. 101.2, п. 2	вышестоящий налоговый орган	дата утверждения решения вышестоящим налоговым органом, если решение нижестоящего налогового органа не отменено (изменено)
	Ст.140, п. 3	сообщают плательщику	в течение 3-х дней со дня его принятия
Обращение решения к исполнению	Ст. 101.3, п. 2	вышестоящий → нижестоящий орган	в течение 3-х дней со дня вступления в силу решения
Требование об уплате налога (сбора), пеней, штрафа		налоговый орган → налогоплательщик	отдельно не оговариваются
3 этап: судебное дело			
Подача искового заявления в арбитражный суд первой инстанции (возможно приостановление исполнения обжалуемых актов, совершения обжалуемых действий)	Ст. 138, п. 2	налогоплательщик → суд	в течение 3-х лет со дня, когда плательщику стало известно о вступлении в силу решения об отказе (привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения
далее по инстанциям суда			

ние к ответственности. Через 10 дней такое решение вступает в силу, через 5 дней уведомляется налогоплательщик, на подачу апелляции до вступления решения в силу у налогоплательщика практически нет времени.

Если досудебные процедуры по урегулированию споров по договорам не дают результатов, стороны переходят к судебным отношениям.

Судебная система декларирует открытость для рядовых участников процесса и всех заинтересованных лиц. Официальный сайт Высшего Арбитражного суда РФ (ВАС РФ) претерпел в последнее время принципиальные изменения [6], введя широкий спектр Онлайн-сервисов: календарь судебных заседаний, Президиум Online, подача документов в арбитражные суды, картотека арбитражных дел, банк решений арбитражных судов. Дистанционные процедуры, например, «электронное правосудие», позволяют снизить напряженность в отношениях всех участников судебного процесса и даже перейти к примирительным процедурам (медиации).

Процедура рассмотрения исков по налогам и сборам в арбитражных судах и судах общей юрисдикции совпадает с общей процедурой для прочих исков соответствующих судов. Одним из немногих отличий является присутствие в качестве истца или ответчика налогового органа, представляющего государство.

Сама последовательность рассмотрения дела множеством инстанций при несогласии сторон с решением суда определенного уровня делает процесс принятия решения многоступенчатым, затратным, пролонгированным во времени. Изменения решений первой инстанции редки.

Для упреждения судебного прецедента ВАС РФ особо подчеркивает на своем официальном сайте возможность использования переговоров, медиации и других примирительных процедур, раскрывая в деталях их суть, механизм и последствия применения [6]. При высокой загруженности судов и огромном потоке налоговых дел эти структуры сами активно заинтересованы в примирительных процедурах.

Налогоплательщики и налоговые органы имеют возможность, как и остальные истцы и ответчики, примириться по спору, уже находящемуся на рассмотрении арбитражного суда, даже при исполнении судебного акта. Арбитражный суд сам принимает меры для примирения сторон, содействует им в урегулировании спора.

Переговоры – вид примирительной процедуры, посредством которой стороны урегулируют разногласия непосредственно или при содействии своих доверенных лиц без привлечения независимой третьей стороны. Переговоры – одно из наиболее простых, распространенных, эффективных и доступных средств урегулирования конфликтов, в первую очередь, в сфере налогов, поскольку они не влекут дополнительных расходов, не требуют официального разрешения, не представляют риска для сторон и направлены на конструктивное обсуждение предмета спора.

Медиация – процедура урегулирования конфликта, в которой участвуют равноправные субъекты на основе добровольного согласия и сотрудничества, а также независимое лицо (медиатор), содействующее сторонам в урегулировании конфликта и достижении ими взаимовыгодного соглашения.

Для использования примирительных процедур в арбитражном процессе необходимо обратиться к судье с письменным ходатайством об объявлении перерыва в судебном заседании (проведение переговоров) или о его отложении (проведение переговоров или процедуры медиации).

Порядок и особенности проведения медиации регулируются государством [7]. В России в целях процедуры медиации могут быть привлечены как конкретные медиаторы, так и организации, осуществляющие деятельность по ее обеспечению.

Преимущества примирительных процедур заключаются в том, что это:

1. Эффективно: договоренности, достигнутые в процессе проведения примирительных процедур, исполняются чаще, чем судебные решения.

2. Недорого: использование примирительных процедур не влечет необходимость несения судебных расходов; в случае заключения сторонами мирового соглашения возвращается 50 % государственной пошлины.

3. Быстро: при желании можно урегулировать спор за несколько часов.

4. Сохранение деловых связей: в случае примирения деловые отношения сторон не только сохраняются, но и становятся еще крепче.

5. Поддержка «слабой» стороны: она не всегда имеет возможность привлечь для защиты своих интересов высококвалифицированных юристов.

6. «Все в руках сторон»: стороны самостоятельно приходят к устраивающему их результату, в отличие от ситуации, когда решение принимается судом.

7. Конфиденциально: примирительные процедуры – это отсутствие публичности без разглашения конфиденциальной информации.

8. Ориентация на интересы сторон: использование примирительных процедур позволяет удовлетворить их действительные интересы.

9. Выбор посредника (медиатора): при использовании некоторых примирительных процедур стороны вправе самостоятельно выбрать лицо, содействующее урегулированию спора, что вызывает доверие сторон к такому лицу и укрепляет авторитет результата примирения.

10. Комфорт, доверие и сотрудничество: отсутствие необходимых элементов процессуальной формы атрибутики создает психологический комфорт для участников спора, атмосферу доверия и сотрудничества.

Результатами примирения в арбитражном процессе по делам, возникающим из гражданских правоотношений, могут быть [8]: мировое соглашение (ст.ст. 139-142); отказ от иска (ч. 2 ст. 49); признание иска (ч. 3 ст. 49); признание фактических обстоятельств дела (ст. 70); заключение соглашения о признании обстоятельств дела (ст. 70). По делам, возникающим из административных и иных публичных

правоотношений, примирительные процедуры имеют те же последствия, кроме первого пункта, а именно соглашения (гл. 15, ст. 190).

Следовательно, к основным причинам обращения в суд по налоговым спорам, по нашему мнению, можно отнести:

1) в первую очередь, непримиримость и личностный подход сторон (налоговые органы и налогоплательщики) в вопросах налогообложения;

2) регулярное и осознанное применение недобросовестными плательщиками схем уклонения от уплаты налогов и сборов;

3) негативную позицию налоговых органов по вопросам предоставления льгот налогоплательщикам, соотносящуюся с неуплатой налогов;

4) несовершенство законодательства, признание недостатков которого государством на основе конституционных процедур невозможно;

5) нарушение договорных отношений контрагентами, как на основе умышленных действий, так и в силу документарных ошибок в договорах;

6) невозможность, в соответствии с российским законодательством, проведения примирительных процедур третьей стороной в досудебном урегулировании споров без обращения в вышестоящий налоговый орган.

Все эти причины и приводят к массовому делопроизводству судов всех видов и инстанций, в том числе по налоговым спорам.

В качестве рекомендаций на основе проведенного анализа и выявленных проблем предлагается:

1) ввести категорию «льготы», как законодательно устанавливаемый элемент налогообложения, и выделить их в законодательстве по каждому налогу в обособленные статьи, тем самым урегулировав отношение налоговых органов к вопросам применения налогоплательщиками законно установленных льгот;

2) исполнительным органам различного уровня разработать и размещать на официальных сайтах типовые договоры хозяйствующих субъектов по различным основаниям для юридической и документарной корректности их оформления;

3) отклонять иски по ничтожным сделкам судами всех уровней на основе законодательного признания их недействительными;

4) ввести законодательно процедуру досудебного урегулирования налоговых споров только третьей стороной для повышения объективности процесса;

5) привести в событийно-временное соответствие этапы досудебного урегулирования споров, представленные в различных нормативно правовых актах;

6) создать Ассоциацию медиаторов РФ для улучшения процесса взаимодействия медиаторов между собой и территориального выравнивания служб медиации с целью создания максимально удобных условий для налогоплательщиков;

7) ознакомить истца с процедурой обжалования исков во всех судебных инстанциях для исключения на психологическом уровне «незначительных» дел.

Литература:

1. 16 типичных схем уклонения от уплаты налогов. – URL: <http://electrosvyaz.com/forum/viewtopic.php?f=34&t=7331>.
2. Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 449 с.
3. Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 52-ФЗ «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Российская газета. – 1994. – № 238-239.
4. Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3825.
5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ (с изм. и доп.) // Российская газета. – 2001. – № 256.
6. Официальный сайт Высшего арбитражного суда Российской Федерации. – URL: http://www.arbitr.ru/as/pract/post_pres/.
7. Федеральный закон от 27.07.2010 г. № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» // СЗ РФ. – 2010. – № 31. – Ст. 4162.
8. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 г. № 95-ФЗ (АПК РФ) (с изм. и доп.) // Российская газета. – 2002. – № 137.

Grounds and Prevention of Tax Proceedings

A.V. Bobrova

The South Ural institute of management and economy (Chelyabinsk)

The paper deals with the reasons for adjudication of tax disputes and reserves of pre-court tax dispute resolution and mediation in court. The author gives recommendations aiming at reduction of tax procedure and increase in quality of conciliation procedures of taxpayers and tax agencies.

Key words: tax cases, courts, agreement, conciliation procedures, pre-court dispute resolution, mediation.

