

УДК 34

Сидорова Анастасия Викторовна
Sidorova Anastasiya Viktorovna

кандидат юридических наук, заведующий кафедрой социально-правовых дисциплин
 Приволжский институт повышения квалификации ФНС России (603950, Нижний Новгород,
 ул. Грузинская, 48)

candidate of sciences (law), head of the department of socio-legal disciplines
 Privolzhskiy institute of advanced studies of the Federal tax service of Russia (48 Gruzinskaya st.,
 Nizhny Novgorod, 603950)

E-mail: as1204@bk.ru

Налоговые споры: понятие и признаки

Tax disputes: concept and characteristics

Статья посвящена спорам в сфере налогообложения и налогового администрирования как наиболее распространенной и предельно сложной категории дел с участием государственных органов в структуре арбитражной практики. В результате анализа понятия и признаков налоговых споров автор приходит к выводу, что выделение их из остальной массы юридических конфликтов, рассматриваемых арбитражными судами, имеет определенный смысл. Данная дифференциация влечет за собой установление особого процессуального положения сторон спора, применение ими специфичных процессуальных приемов.

Ключевые слова: налоговые споры, понятие налоговых споров, признаки налоговых споров.

The article is devoted to disputes in the field of taxation and tax administration as the most common and extremely difficult category of cases with the participation of state bodies in the structure of arbitration practice. The analysis of the concepts and features of tax disputes, the author comes to the conclusion that extracting them from the rest of the mass of legal conflicts considered by arbitration courts, has a specific meaning. This differentiation entails the establishment of special procedural status of the parties to the dispute, their application of specific procedural techniques.

Keywords: tax disputes, the concept of tax disputes, evidence of tax disputes.

Споры в сфере налогообложения являются наиболее распространенной и предельно сложной категорией дел с участием налоговых органов в структуре арбитражной судебной практики. Статистические показатели работы арбитражных судов свидетельствуют, что на протяжении последних четырех лет наблюдается то устойчивый рост, то уменьшение количества разрешаемых арбитражными судами дел. За 2011 год в арбитражных судах было рассмотрено свыше 1 млн дел, за 2012 год количество рассмотренных дел составило свыше 1,4 млн, что на 30% больше, чем в 2011 году. В 2013 году зафиксировано снижение количества дел на 11,5% по отношению к 2011 году. Такая же динамика прослеживается по делам, связанным с применением налогового законодательства [1].

Статистические показатели и данные судебной практики показывают, что арбитражные суды продолжают играть большую роль в урегулировании налоговых отношений, являясь в

настоящее время последней государственной инстанцией в разрешении сложных вопросов по налогообложению и применению мер налоговой ответственности.

Вместе с тем, Федеральная налоговая служба постоянно осуществляет поиск механизмов и способов внесудебного урегулирования споров и предотвращения конфликтов и с 2010 года поддерживает тенденцию снижения количества жалоб [2]. По мнению ФНС России, это стало возможным благодаря выработке налоговыми органами единой правоприменительной позиции при рассмотрении жалоб, учету судебной практики при проведении мероприятий налогового контроля, улучшению налогового администрирования налогоплательщиков [3, с. 4—8; 4].

Тем не менее в ходе законодательной работы, к сожалению, нередко нарушаются принципы определенности, недвусмысленности при создании нормы. Вышеназванные обстоятельства служат причиной противоречий и возник-

новения конфликтных ситуаций, участниками которых становятся налогоплательщики и налоговые органы. Решение многих вопросов, возникающих вследствие неясности закона, становится возможным только в ходе обобщения судебной практики.

Бесспорно, что значение арбитражных судов в разрешении налоговых конфликтов не уменьшилось из-за введения обязательного досудебного урегулирования споров, позволяющего судам снять с себя рутинные дела и заниматься более серьезными и крупными разбирательствами. Как справедливо замечает С.С. Алексеев, высокий уровень правового развития общества достигается тогда, когда суд, опираясь на Конституцию страны, на закон и правовые принципы, «творит право» [5, с. 309].

Устанавливая понятие налогового спора, можно исходить из всевозможных источников данного определения: действующего законодательства, сложившейся правоприменительной практики, положений правовых теорий и доктрин. Необходимо отметить, что законодательного определения термина «налоговые споры» до сих пор не существует.

Для выявления характерных признаков налоговых конфликтов и последующей их классификации воспользуемся одним из определений налогового спора. По мнению С.В. Овсянникова, налоговым спором следует считать протекающий в установленной законом форме и разрешаемый компетентным государственным органом юридический спор (спор о субъективном праве) между государством, с одной стороны, и иными участниками налогового правоотношения — с другой, связанный с исчислением и уплатой налогов [6, с. 144—149].

Таким образом, наиболее существенными признаками налоговых споров, определяющими их правовую природу, являются следующие:

- 1) объект (предмет) спора — характер спорного правоотношения;
- 2) субъектный состав;
- 3) юридическое неравенство субъектов налогового спора;
- 4) протекание в установленной законом форме и разрешение компетентным государственным органом.

При отнесении каждого конкретного правового конфликта к категории налоговых споров следует учитывать все вышеназванные характерные признаки. Безусловно, что налоговый спор — это спор, одной из сторон которого является налоговый орган. Однако, как считает С.В. Янкевич, не всякий спор с участием нало-

гового органа является налоговым [6, с. 56—75]. Нельзя не согласиться с данным утверждением.

Так, при обжаловании решения налоговой инспекции при привлечении к административной ответственности за нарушение законодательства о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей спор вытекает не из налоговых отношений, а из гражданско-правовых отношений по осуществлению контроля за соблюдением требований Федерального закона от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Исследование положений статьи 2 Налогового кодекса РФ позволяет выявить первый характерный признак налоговых конфликтов: налоговым является только тот спор, который вытекает из властных отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Аналогичную позицию занял и Высший Арбитражный Суд РФ. В постановлении Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 года № 5 разъяснялось, что при решении вопроса о применении к спорным правоотношениям положений части первой Налогового кодекса РФ судам необходимо исходить из того, что круг отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, определен частью 1 статьи 2 НК РФ. Надо полагать, данная точка зрения не изменилась в связи с изданием постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса РФ».

Объектом (предметом) налогового спора следует признавать правоотношение, связанное с исчислением и уплатой налогов, то есть данная категория споров возникает в ходе реализации налоговых правоотношений. Это положение является настолько элементарным, что его зачастую упускают из вида практические работники, совершая серьезные ошибки.

Дело в том, что в соответствии с пунктом 3 статьи 2 Гражданского кодекса РФ к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если

иное не предусмотрено законодательством. Тем не менее и налогоплательщики, и налоговые органы охотно забывают это правило всякий раз, когда им удобно заменять недостатки налогового законодательства качественно разработанными нормами гражданского права.

Вместе с тем, при рассмотрении налоговых споров суду все же приходится учитывать нормы гражданского законодательства, но не в целях их применения к налоговым отношениям, а по причине того, что налоговые обязательства возникают в сфере имущественного оборота, который регулируется в первую очередь гражданским правом. Поэтому одни и те же факты (заключение договора, исполнение обязательства, обладание имуществом на праве собственности или ином вещном праве и т. п.) могут иметь юридическое значение и для гражданского, и для налогового права. Подобный вывод содержится в определении Верховного Суда РФ от 9 октября 2014 года № 309-КГ14-2300.

Необходимо отметить, что если для гражданского права имущественно-стоимостные отношения представляют интерес в качестве объекта правового регулирования, то для налогового права — в качестве объекта обложения (по существу, объектами налогообложения являются материальные блага и складывающиеся вокруг них отношения). Правильная оценка гражданских правоотношений имеет существенное значение для разрешения налогового спора.

Однако пределы вторжения гражданского законодательства в сферу налоговых отношений действующим законодательством ограничены. Важным отличием гражданских правоотношений от имущественных отношений, основанных на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, является то, что гражданские правоотношения основаны на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности их участников [8, с. 21].

Поэтому при исследовании вопроса о возникновении налогового обязательства не обойтись без уяснения существа сложившихся между участниками имущественного оборота гражданских правоотношений, тем более что сам закон нередко ставит решение тех или иных проблем налогообложения в прямую зависимость от их гражданско-правовой квалификации.

Представляется возможным выделить определенный круг отношений, на основании которых потенциально может возникнуть налоговый спор:

отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов на территории Российской Федерации;

отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, включая обжалование связанных с данным контролем актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;

отношения по привлечению налогоплательщиков к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Специфика спорного налогового правоотношения предопределяет и все прочие свойства данной категории споров, в частности их особый *субъектный состав*.

Налоговый спор возникает между государством, с одной стороны, и иным участником налогового правоотношения — с другой. От лица государства в сфере налогообложения выступают специально уполномоченные им органы — Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы [9; 10]. Следует учитывать, что они отнесены законом к числу органов специальной компетенции, поэтому законодательные акты исчерпывающим образом определяют их полномочия и цели деятельности. За пределами этих полномочий и функций названные органы некомпетентны решать какие-либо вопросы и выступать от имени государства.

При этом следует учитывать специфичное свойство правомочий государственных органов, когда правомочия субъектов публичных правоотношений одновременно включают и их обязанности, а зачастую речь идет о правообязанностях. Такое сочетание прав и обязанностей еще раз подчеркивает властный, публичный характер и особенности содержания налоговых правоотношений.

В связи с такой спецификой налоговых правоотношений наделение финансового органа полномочием действовать властно-обязывающим образом, к примеру, при взыскании неуплаченных в срок платежей правомерно в той степени, в какой такие действия, во-первых, остаются в рамках именно налоговых имущественных отношений и, во-вторых, не отменяют и не умаляют права и свободы человека и гражданина.

Основной задачей, поставленной государством перед налоговыми органами, является осуществление контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и иных обязательных платежей.

Таким образом, по действующему законодательству субъектом налогового спора выступают налоговые органы (ст. 45—47 НК РФ), таможенные органы (ст. 34 НК РФ). При этом российское законодательство четко устанавливает рамки полномочий взыскивающих органов (ст. 31, 34 НК РФ, Таможенный кодекс РФ), тем

самым обеспечивая в полной мере права и законные интересы граждан и организаций.

В качестве субъекта, противостоящего государству в налоговом правоотношении и соответственно налоговом споре, может выступать не только налогоплательщик, но и другое лицо, на которое возложены определенные обязанности, связанные с исчислением и уплатой налогов («источники доходов», банки и иные кредитные организации). Установление роли лица в конкретном налоговом отношении необходимо для правильного применения финансовых санкций.

Исходя из системного толкования Налогового кодекса РФ и материалов арбитражной судебной практики, мы можем дать общее определение налогоплательщика как лица, имеющего тот или иной объект налогообложения (прибыль, доход, имущество и др.) и в связи с этим обязанного уплачивать соответствующий налог. При этом следует иметь в виду, что действующее налоговое законодательство наделяет налоговой правосубъектностью (т. е. качествами налогоплательщика) не только юридических и физических лиц, но и филиалы, представительства и другие обособленные подразделения.

Третьей характерной особенностью налогового спора является *юридическое неравенство субъектов налогового спора*, которое базируется на неэквивалентной природе финансовых отношений, отражающейся в содержании и структуре прав и обязанностей субъектов налогового права, когда одни субъекты имеют юридически властные полномочия по отношению к другим. Государство или уполномоченный им орган реализует свою компетенцию через властные предписания, тогда как другая сторона реализует компетенцию, зависящую от компетенции властной стороны правоотношения.

При судебном рассмотрении налогового конфликта по правилам Арбитражного процессуального кодекса РФ и Кодекса административного судопроизводства РФ сохраняется общее правило, что каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать те обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений (ч. 1 ст. 65 АПК РФ, ч. 1 ст. 62 КАС РФ). Вместе с тем, обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами, органами местного самоуправления, иными органами, должностными лицами оспариваемых актов, решений, совершения действий (бездействия) возлагается на налоговый орган, при этом суд должен осуществлять свои властные функции, проявлять инициативу с целью защиты более

слабой стороны в процессе (ч. 1 ст. 65 и ч. 3 ст. 189 АПК РФ, а также п. 11 ст. 226 КАС РФ).

Налоговый, как и всякий правовой, спор протекает и разрешается в установленной законом форме, это является еще одной его особенностью. Применительно к налоговому спору законодатель установил две формы его разрешения — административную и судебную.

Административный порядок урегулирования налогового спора предусмотрен разделом VII НК РФ и состоит в том, что каждый налогоплательщик, считающий, что акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц нарушают его права, может обратиться с жалобой в вышестоящий налоговый орган (к вышестоящему должностному лицу). Основой административного порядка защиты прав налогоплательщика служит полномочие вышестоящих налоговых органов и должностных лиц отменять или изменять решения нижестоящих.

Концептуальные изменения в систему обжалования и разрешения налоговых споров внес Федеральный закон от 2 июля 2013 года № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», который вступил в силу 3 августа 2013 года. Согласно положениям названного нормативного документа с 1 января 2014 года обязательный досудебный порядок обжалования распространяется не только на решения по налоговым проверкам, но и на все виды действий (бездействия) налоговых органов. Тем самым законодатели добились значительного сокращения количества судебных споров, связанных с налоговым законодательством.

Однако недоверие со стороны частных субъектов, низкая компетентность сотрудников налоговых органов, а иногда и недостаточная эффективность административной формы разрешения налоговых споров вынуждает налогоплательщиков и иных участников налоговых правоотношений обращаться за защитой своих интересов в судебные органы. Разрешение налоговых споров осуществляется судами общей юрисдикции и арбитражными судами в соответствии с установленной подведомственностью. Согласно пункту 1 статьи 22 АПК РФ арбитражному суду подведомственны дела по экономическим спорам, возникающим из налоговых правоотношений, с участием юридических лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и имеющих статус индивидуального предпринимателя, приобретенный в установленном за-

коном порядке. До 15 сентября 2015 года суды общей юрисдикции рассматривают и разрешают дела, возникающие из публичных правоотношений и указанные в статье 245 Гражданского процессуального кодекса РФ (ст. 22 ГПК РФ).

С 15 сентября 2015 года вступают в силу основные положения Кодекса административного судопроизводства РФ, на основании которого Верховный Суд и суды общей юрисдикции будут рассматривать, в частности, дела об оспаривании нормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) органов власти, а также дела о взыскании с физических лиц денежных сумм в счет уплаты установленных законом обязательных платежей и санкций (ст. 1 КАС РФ).

В настоящее время налоговые конфликты все также занимают значительное место среди споров в сфере управления, и в арбитражной судебной практике сложились принципиальные подходы к их разрешению.

Выделение налоговых споров из остальной массы юридических конфликтов, рассматриваемых арбитражными судами, имеет определенный смысл. Данная дифференциация влечет за собой установление особого процессуального положения сторон спора, применение ими специфических процессуальных приемов. При этом тактика поведения представителей налогового органа и налогоплательщика должна быть наиболее эффективной, так как в данной ситуации спор носит публичный характер, затрагивая права и интересы общества и государства. Вместе с тем, важно детально урегулировать процесс разрешения налоговых конфликтов не только с целью обеспечения исполнения налоговой обязанности и как следствие охраны публичных интересов, но и для защиты прав налогоплательщика.

Примечания

1. Справка о рассмотрении арбитражными судами РФ дел с участием налоговых органов в 2010—2013 гг. URL: <http://www.arbitr.ru> (дата обращения: 25.08.2015).
2. Доклад о результатах и основных направлениях деятельности ФНС России на 2014—2017 годы. URL: http://www.nalog.ru/rn52/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/ (дата обращения: 25.08.2015).
3. Рассмотрение жалоб налогоплательщиков: итоги 2014 года. Интервью с начальником Управления досудебного урегулирования налоговых споров ФНС России Е.В. Суворовой // Налоговая политика и практика. 2015. № 4.
4. Новости ФНС России. URL: http://www.nalog.ru/rn52/news/activities_fts/5684726/ (дата обращения: 25.08.2015).

5. Алексеев С.С. Теория права. М., 1995.
6. Овсянников С.В. Налоговые споры в арбитражном суде: Общая характеристика // Правоведение. 1996. № 3 (214).
7. Янкевич С.В. Налоговые споры в Российской Федерации: понятие и источники правового регулирования // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2015. № 1.
8. Сидорова А.В. Рассмотрение дел о взыскании обязательных платежей и санкций в арбитражном процессе: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009.
9. О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти: указ Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. № 314 (с изм. от 22.06.2010) // Собрание законодательства РФ. 2004. № 11, ст. 945.
10. О структуре федеральных органов исполнительной власти: указ Президента РФ от 21 мая 2012 г. № 636 (с изм. от 21.07.2015) // Собрание законодательства РФ. 2012. № 22, ст. 2754.

Notes

1. Certificate of consideration by arbitration courts of the Russian Federation of cases involving tax authorities in 2010—2013. URL: <http://www.arbitr.ru> (date of access: 25.08.2015).
2. Report on results and main directions of activity of the Federal tax service of Russia for 2014—2017. URL: http://www.nalog.ru/rn52/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/ (date of access: 25.08.2015).
3. Read more: addressing the grievances of taxpayers: results 2014. Interview with the head of Department of pre-trial settlement of tax disputes of the Federal tax service of Russia E.V. Suvorova // Tax policy and practice. 2015. № 4.
4. News of the Federal tax service of Russia. URL: http://www.nalog.ru/rn52/news/activities_fts/5684726/ (date of access: 25.08.2015).
5. Alekseev S.S. Theory of law. Moscow, 1995.
6. Ovsyannikov S.V. Tax disputes in arbitration: a General overview // Jurisprudence. 1996. № 3 (214).
7. Yankevich S.V. Tax disputes in the Russian Federation: concept and sources of legal regulation // Public law researches (e-magazine). 2015. № 1.
8. Sidorova A.V. Cases concerning the recovery of compulsory payments and sanctions in the arbitration process: dissertation... candidate of legal sciences. Saratov, 2009.
9. About system and structure of federal executive bodies: the decree of the President of the Russian Federation of 9 March 2004 № 314 (with am. from 22.06.2010) // Collection of legislative acts of the RF. 2004. № 11, art. 945.
10. About structure of Federal enforcement authorities: the presidential decree dated 21.05.2012 № 636 (edited on 21.07.2015) // Collection of legislative acts of the RF. 2012. № 22, art. 2754.