**1. Признаки и виды налогового спора**

**1.1 Признаки налогового спора**

Налоговый спор представляет собой структурно-сложное отношение, поэтому после обращения заявителя в арбитражный суд спор приобретает значимость как материально-правовую, так и процессуальную.

*К признакам налогового спора как материального отношения*, имеющего перспективу его рассмотрения в арбитражном суде, относятся:

*1. Субъектный состав.* Субъектами налогового спора выступают российские и иностранные организации, индивидуальные предприниматели, с одной стороны, и налоговый орган, с другой. Для признания организаций и индивидуальных предпринимателей субъектами налогового спора они должны выступать в конкретном правоотношении в качестве налогоплательщиков.

Вместе с тем в отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, могут вступать и иные лица, на которые законодательством о налогах и сборах не возложены обязанности налогоплательщиков либо налоговых агентов. К ним относятся, в частности, кредитные организации, состоящие в гражданско-правовых отношениях с налогоплательщиком либо налоговым агентом, органы внутренних дел, участвующие совместно с налоговыми органами в проводимых выездных налоговых проверках.

Актуальным является вопрос - какой суд (общей юрисдикции или арбитражный) должен разрешать спор между налоговым органом и налогоплательщиком, если к моменту подачи заявления в юрисдикционный орган организация (ИП) этот статус утратила, но конфликт возник в период осуществления предпринимательской деятельности. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 21 декабря 2004 г. N 4746/04 надзорная инстанция указала, что поскольку в материалах дела имеется извещение Регистрационной палаты о прекращении индивидуальным предпринимателем с 1 июля 2002 г. предпринимательской деятельности, а заявление о взыскании недоимки, пеней и штрафов инспекция направила в арбитражный суд 10 января 2003 г., нижестоящие судебные инстанции обоснованно прекратили производство по делу на основании п. 1 ч. 1 ст. 150 АПК РФ.

Таким образом, судебные инстанции при решении вопроса о подведомственности указанного налогового спора приоритет отдали такому критерию, как субъектный состав. Вместе с тем необходимо учитывать, что суды общей юрисдикции не обладают таким опытом разрешения налоговых споров, который имеет система арбитражных судов, поскольку налоговые споры, связанные с предпринимательской деятельностью, с начала 90-х гг. ХХ в. подведомственны арбитражным судам.

*2. Содержание налогового спора* составляют разногласия по поводу выполнения организацией или индивидуальным предпринимателем требований законодательства о налогах и сборах.

*3. Признак неразрешенного конфликта или факта неисполнения налоговых обязательств*. Налоговый спор возникает в результате столкновения различного понимания налоговым органом и налогоплательщиком, налоговым агентом объема прав и обязанностей налогоплательщика.

Одной из причин большого количества налоговых споров в арбитражных судах, является недостаточная эффективность процедуры внутриведомственного обжалования ненормативных актов, действий (бездействия) налогового органа.

Анализ практики показывает, что налоговые органы при рассмотрении жалоб и принятии решений по ним не всегда стремятся найти компромисс в неразрешенном на стадии налогового контроля конфликте. Это в конечном итоге ведет к необходимости рассмотрения налогового спора в арбитражном суде. Такое положение объясняется тем, что отсутствует детализированная процедура рассмотрения спора в досудебном (административном) порядке. Кроме того, при признании недействительным решения налогового органа он не несет каких-либо неблагоприятных последствий. Это обстоятельство также не способствует стремлению урегулировать возникший спор на досудебной стадии.

Вместе с тем к преимуществам административного способа разрешения разногласий относят простоту процедуры, позволяющую налогоплательщику самостоятельно защищать свои права, большую оперативность, отсутствие необходимости уплаты пошлины[[1]](#footnote-1).

Приказом МНС России от 17 августа 2001 г. N БГ-3-14/290 утвержден Регламент рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке. Данный подзаконный нормативный правовой акт был призван развить нормы НК РФ об обжаловании актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц, детализировать процедуру рассмотрения жалобы и вынесения решения. Однако такой цели достигнуто не было.

Регламент рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке даже не ставит в качестве приоритетной задачи всестороннее рассмотрение спора. Прежде всего это проявляется в том, что налогоплательщик либо налоговый агент при внутриведомственном рассмотрении жалобы не является обязательным субъектом.

Налогоплательщик лишен возможности представить свои пояснения по рассматриваемой проблеме. И лишь в отдельных случаях, когда имеются достаточные основания полагать, что обжалуемый акт, действия (бездействие) не соответствуют законодательству РФ, комиссия рассматривает жалобы налогоплательщиков в их присутствии или их представителей (п. 8.3 Регламента рассмотрения налоговых споров).

Таким образом, можно сделать вывод, что институт административного рассмотрения споров, впервые нашедший нормативное закрепление в НК РФ, требует дальнейшего развития и должен быть нацелен на выяснение всех обстоятельств наметившегося спора.

*Среди признаков налогового спора как процессуального отношения необходимо указать:*

1. По своему характеру налоговый арбитражный спор является разновидностью экономического спора.

Конституция РФ в ст. 127 относит к подведомственности арбитражных судов экономические споры и иные дела, рассматриваемые арбитражными судами. Аналогичное положение содержится в ст. 4, 5 Федерального конституционного закона N 1-ФКЗ от 28 апреля 1995 г. "Об арбитражных судах в Российской Федерации", а также в ст. 27 АПК РФ. Анализ положений арбитражного процессуального закона и законодательства о налогах и сборах показывает, что законодатель понимает налоговый спор как разновидность экономического спора.

Согласно ст. 2 НК РФ, законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Таким образом, иски о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, о ликвидации организации любой организационно-правовой формы, а также дела о банкротстве, в которых налоговый орган является лицом, участвующим в деле, не рассматриваются нами как налоговые споры, поскольку указанные категории споров возникают не в связи с применением законодательства о налогах и сборах. В данном случае налоговые органы, участвуя в деле, выполняют сопутствующие функции, не связанные с предметом их основной деятельности - контролем соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах.

2. Обязательным субъектом налогового спора является арбитражный суд.

С момента обращения организации, индивидуального предпринимателя либо налогового органа в арбитражный суд с соответствующими заявлениями данные субъекты приобретают арбитражные процессуальные права и обязанности. При этом указанным правам и обязанностям корреспондируют только права и обязанности суда. Нормы процессуального права не регулируют отношения налогового органа и налогоплательщика (налогового агента), получивших статус лиц, участвующих в деле помимо суда. Лица, участвующие в деле, не имеют по отношению друг к другу процессуальных прав и обязанностей. Следовательно, обязательным субъектом налогового спора как процессуального отношения является арбитражный суд.

Помимо субъектов материального налогового отношения, занимающих в арбитражном процессе соответствующее положение истца и ответчика, суд может привлечь к участию в деле и другого ответчика. Так, ЗАО обратилось в арбитражный суд с заявлением о возмещении налога на добавленную стоимость в связи с уплатой этой суммы налога поставщикам материальных ресурсов, использованных при поставках продукции на экспорт. В качестве ответчика был привлечен налоговый орган, а в качестве другого ответчика выступило Отделение федерального казначейства, поскольку оно непосредственно осуществляет возврат сумм налога. Таким образом, в качестве лица, участвующего в деле, могут привлекаться субъекты, не являвшиеся ранее сторонами материального налогового отношения.

Также помимо правоотношений типа суд-истец, суд-ответчик и иных отношений суда с лицами, имеющими материально-правовой интерес, возможно привлечение других участников арбитражного процесса. При разрешении налогового спора таким субъектом чаще выступает эксперт и соответственно складывается группа отношений суд-эксперт.

3. Разрешение налогового спора в арбитражном суде осуществляется в строго определенной процессуальной форме.

Налоговые споры рассматриваются по общим правилам искового производства с особенностями, установленными административным судопроизводством (ч. 1 ст. 189 АПК РФ). Вместе с тем не все налоговые споры требуют соблюдения общеустановленной процессуальной формы. Так, в арбитражных судах имеется большая группа дел, по которым у налогоплательщика, налогового агента нет разногласий с налоговым органом по поводу необходимости уплаты налогов, пени, штрафов, однако в силу законно установленных требований налоговый орган обязан обратиться в суд с заявлением о взыскании налоговых платежей и соответствующих санкций.

Таким образом, выделив основные признаки налогового спора, отнесенного к подведомственности арбитражного суда, можно его определить как неразрешенный в административном порядке конфликт налогового органа с налогоплательщиком по поводу объема налоговых прав и обязанностей в заявленный период по видам налогообложения, применения норм налогового права, а также установления фактических обстоятельств и подлежащий разрешению в порядке, предусмотренном процессуальным законом.

*Анализ основных признаков налогового спора позволяет сделать следующие выводы.*

Во-первых, среди признаков налогового спора как материального отношения с возможным будущим рассмотрением в арбитражном суде можно выделить:

1) субъектный состав - российские и иностранные организации, индивидуальные предприниматели, с одной стороны, и налоговый орган, с другой;

2) содержание налогового спора составляют разногласия по поводу выполнения требований законодательства о налогах и сборах;

3) неразрешенность конфликта - налоговый спор возникает в результате столкновения различных мнений налогового органа и налогоплательщика по поводу объема прав и обязанностей налогоплательщика.

Во-вторых, к признакам налогового спора как процессуального отношения относятся:

1) характер спора - налоговый спор является разновидностью экономического спора;

2) обязательным субъектом является суд;

3) разрешение налогового спора в строго определенной процессуальной форме.

В-третьих, если налоговый спор связан с осуществлением предпринимательской деятельности, но на момент подачи заявления налогоплательщик утратил статус индивидуального предпринимателя, то такой конфликт подлежит разрешению арбитражным судом.

В-четвертых, в судебных актах Конституционного Суда РФ не должны содержаться новые нормы налогового права, поскольку это приводит к возникновению в судебной практике еще большего количества налоговых споров. Кроме того, обостряется проблема единообразного применения законодательства о налогах и сборах.

В-пятых, административные процедуры являются перспективным способом разрешения налоговых споров. Для большей эффективности данного метода необходимо как детальное нормативное регулирование административных процедур, так и комплекс организационных мер.

**1.2 Виды налогового спора**

Классификацию налоговых споров можно провести по критериям:

1) в зависимости от решения вопроса, требуется ли при разрешении налогового спора применение специальных познаний в области бухгалтерского учета;

2) по способу взимания налога;

3) по фактическому содержанию;

4) в зависимости от вида обжалуемых актов.

1. В зависимости от того, требуется ли при разрешении налогового спора применение специальных познаний в области бухгалтерского учета, их можно разделить:

- на споры, связанные с неисполнением налогоплательщиком основных налоговых обязанностей (формирование налоговой базы, исчисление налогов);

- на споры, связанные с неисполнением факультативных обязанностей (нарушение срока постановки на учет в налоговом органе; уклонение от постановки на учет в налоговом органе; нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке; непредставление налоговой декларации; невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов; непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля).

Предложенная классификация значима для определения предмета доказывания, поскольку суд выделяет факты, подлежащие установлению, ориентируясь на диспозицию соответствующих составов правонарушений, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Споры, связанные с неисполнением налогоплательщиком основных налоговых обязанностей (за которые предусмотрена ответственность на основании ст. 120 НК РФ - грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения и ст. 122 НК РФ - неуплата или неполная уплата сумм налога), являются не только самыми многочисленными среди налоговых споров, но и наиболее сложными для их разрешения. Во многом это объясняется тем, что суд, исследуя фактические обстоятельства, как правило, сталкивается с необходимостью применения специальных познаний в области бухгалтерского учета. Для законодательства о налогах и сборах характерна тесная связь с бухгалтерским учетом.

По общему правилу, налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (ст. 52 НК РФ).

В соответствии со ст. 54 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Минфином России. Следовательно, субъектам налогового спора (налогоплательщикам-организациям, налоговым органам, суду) необходимо знание не только законодательства о налогах и сборах, но и бухгалтерского учета, поскольку исходная информация, на основании которой в последующем можно судить о возникновении обязанности платить налоги, содержится в регистрах бухгалтерского учета.

Вторая группа налоговых споров непосредственно не связана с обязанностями налогоплательщика по исчислению налогов, при определении предмета доказывания суд не исследует вопросы правильности формирования налоговой базы. При разрешении таких споров суд, толкуя нормы права, не сталкивается с иными нестандартными категориями: споры о нарушении срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ); об уклонении от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ); о нарушении срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ); о непредставлении налоговой декларации (ст. 119 НК РФ); невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ); непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ).

2. В зависимости от способа взимания налога налоговые споры можно разделить:

на споры, связанные с исчислением и уплатой прямых налогов;

на споры, связанные с исчислением и уплатой косвенных налогов.

Такая классификация основана на делении налоговых платежей на прямые и косвенные. В науке налогового права отмечалось, что разграничить понятия прямого и косвенного обложения затруднительно. Вместе с тем эти категории известны большинству бюджетов стран.

В различных исследованиях выделяются три основные способа разграничения налогов на прямые и косвенные.

Согласно первому способу различие проводилось по признаку субъекта уплаты - фактическим либо юридическим плательщиком. Прямые налоги вносятся в казну действительными плательщиками, а косвенные - третьими лицами, и таким образом перелагаются на действительных плательщиков.

Второй способ основан на различии по внешнему признаку взимания налоговых платежей - прямые налоги взимаются по окладным листам (кадастрам), а косвенные - по тарифам.

Третий способ базируется на признаке экономического основания: прямые налоги взимаются с производства ценностей (с доходов и имущества), косвенные - с потребления ценностей (т.е. с расходов и пользования вещами).

Сегодня классификация налогов на прямые и косвенные проводится по способу взимания этих платежей. Косвенные налоги включаются в цену товара и оплачиваются покупателем. В возникающем правоотношении участвуют и юридический налогоплательщик - субъект, реализующий товары (работы, услуги), включающие в свою стоимость косвенный налог, и фактический налогоплательщик - лицо, приобретающее данные товары (работы, услуги), т.е. уплата налога производится опосредованно, через цену товара.

Для предмета доказывания эта классификация интересна, прежде всего, тем, что при определении такого юридического факта, как факт налогового правонарушения, суду необходимо четко представлять, каков механизм, экономическая суть того или иного налога.

Характерным примером может служить Постановление Президиума ВАС РФ от 7 октября 2003 г. N 2203/03.

ФГУП обратилось в Арбитражный суд с иском к налоговому органу о признании частично недействительными решения о привлечении к налоговой ответственности и требования об уплате доначисленных налогов, сумм пеней и штрафов. Решением суда первой инстанции исковые требования удовлетворены.

Постановлением суда апелляционной инстанции решение оставлено без изменения. Принимая решение об удовлетворении иска, суд признал, что поскольку выполненные работы приняты заказчиком в 2001 г., оплата этих работ должна включаться в выручку для целей налогообложения также в 2001 г.

ФАС МО своим постановлением отменил судебные акты в части включения в налогооблагаемую базу в 2001 г. выручки от реализации выполненных по контракту работ, исходя из времени поступления оплаты по контракту, а не из времени принятия выполненных работ заказчиком.

Отменяя частично постановление ФАС Московского округа с оставлением в силе судебных актов арбитражного суда, Президиум ВАС РФ отметил, что обязательным условием возникновения у истца объекта обложения налогом на прибыль является факт реализации им продукции (работ, услуг) независимо от принятой предприятием учетной политики. Поэтому поступление денежных средств в качестве авансовых платежей в счет контракта до момента выполнения работ и принятия их заказчиком не влекло, в отличие от обложения налогом на добавленную стоимость, возникновения объекта обложения налогом на прибыль. Эти денежные средства подлежали включению в налогооблагаемую прибыль после реализации соответствующих работ.

Арбитражный суд, установив, что работы приняты заказчиком в 2001 г. и суммы авансовых платежей включены в налогооблагаемую базу этого периода, пришел к правильному выводу об отсутствии со стороны налогоплательщика нарушения законодательства о налогах и сборах.

Данный пример свидетельствует, что суд, разрешая спор по конкретному налогу, должен ясно представлять алгоритм исчисления налога в зависимости от его экономического существа. Надзорная инстанция отметила, что для возникновения такого юридического факта, как объект налогообложения необходимо удостовериться в наличии факта реализации соответствующих работ.

3. По фактическому содержанию налоговые споры можно классифицировать:

- на споры, связанные с разногласиями о фактическом составе;

- на споры, связанные с разногласиями в толковании норм налогового права.

Основу для неизбежных конфликтов, связанных с разногласиями о фактическом составе, законодатель закладывает уже в формулировке норм материального права. Так, гл. 25 НК РФ, регулирующая порядок исчисления и уплаты налога на прибыль, сконструирована без учета ее применения в судебной деятельности, при доказывании юридически значимых обстоятельств.

Статья 247 НК РФ определяет, что объектом обложения налогом на прибыль является прибыль, полученная налогоплательщиком. При этом для российских организаций прибылью в целях гл. 25 НК РФ признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с настоящей главой. Далее в ст. 252 НК РФ указывается, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Такая нечеткая формулировка, как "экономическая оправданность затрат", отсутствие строгого перечня документов, подтверждающих осуществление затрат, ведут к тому, что правоприменитель испытывает серьезные затруднения в определении предмета доказывания по конкретным делам. Неопределенность законодательных формулировок ведет к произвольному применению закона.

Так, налоговым органом было принято решение, согласно которому расходы общества по оплате простоев являются экономически неоправданными, в связи с чем убыток, возникший по этой причине, не может быть принят для целей налогообложения. Кроме того, инспекция признала, что в составе расходов, уменьшающих полученные организацией доходы, учитываются расходы, связанные с оплатой времени простоя по причинам, не зависящим от работодателя и работника, а несвоевременное обеспечение производства сырьем в связи с тяжелым финансовым положением к таким причинам не относится.

Суд первой и апелляционной инстанций удовлетворили требование налогоплательщика о признании решения налогового органа недействительным.

Суд кассационной инстанции отменил состоявшиеся судебные акты, при этом было отмечено, что причина простоя не является внутрипроизводственной.

Судом надзорной инстанции отменено постановление суда кассационной инстанции с оставлением в силе ранее состоявшихся судебных актов.

При этом Президиум ВАС РФ отметил, что в соответствии с п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией.

Как установлено п. 2 названной статьи, к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности: потери от простоев по внутрипроизводственным причинам (пп. 3) и не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам (пп. 4).

Таким образом, данная норма указывает на две причины простоя - внутрипроизводственную и внешнюю, безотносительно к действиям (бездействию) работодателя или работника.

Вывод инспекции о том, что учету подлежат лишь расходы, связанные с оплатой времени простоя по причинам, не зависящим от работодателя и работника, не может быть признан обоснованным, поскольку названные причины дают основание для рассмотрения вопроса о применении положения пп. 4 п. 2 ст. 265 НК РФ. В решении инспекции не приведены мотивы, по которым причины возникновения простоя не могут быть отнесены к внутрипроизводственным. Факт произведенных в пользу работников общества выплат в связи с простоем сомнению не подвергнут.

Понятие "простой" для целей применения гл. 25 НК РФ, а также критерии, по которым причины его возникновения можно было бы отнести к внутрипроизводственным либо внешним, закон не содержит.

Поэтому немотивированный вывод суда кассационной инстанции о том, что необеспечение производства сырьем и материалами в силу тяжелого финансового состояния организации не относится к внутрипроизводственным причинам, вызвавшим простой, не основан на законе.

В качестве примера спора, связанного с разногласиями о толковании норм права, служит, в частности, Постановление Президиума ВАС РФ от 28 декабря 1999 г. N 777/99.

Организация обратилась в арбитражный суд с иском к налоговому органу о признании недействительным его решения. Решением суда первой инстанции в удовлетворении исковых требований отказано.

Постановлением суда апелляционной инстанции решение оставлено без изменения. Постановлением суда кассационной инстанции состоявшиеся судебные акты отменены, исковые требования удовлетворены. Из материалов дела усматривается, что организация в период с 1994 г. по первое полугодие 1997 г. применяла льготу по налогу на прибыль при реализации государственных номерных знаков для автотранспорта, предусмотренную п. 4 ст. 6 Закона РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" для малых предприятий, осуществляющих производство товаров народного потребления.

Принимая решение об отказе в удовлетворении иска, суд первой и апелляционной инстанции исходил из того, что номерные знаки не являются товарами народного потребления, поскольку не входят в перечень продукции, относимой к таким товарам на основании Методических рекомендаций по отнесению промышленной и сельскохозяйственной продукции к товарам народного потребления, утвержденных письмом Минэкономики России и Госкомстата России от 27 июля 1993 г. N МЮ-636/14-151, N 10-0-1/246 (далее - Методические рекомендации), государственные номерные знаки являются специальной продукцией со специальным режимом приобретения и использования.

На этом основании сделан вывод об отсутствии одного из условий для предоставления истцу льготы, связанной с осуществлением производства товаров народного потребления.

Отменяя судебные акты, суд кассационной инстанции указал, что, согласно Методическим рекомендациям, продукция, используемая населением для личного потребления, относится к товарам народного потребления, а установленный порядок ее приобретения и использования не изменяет потребительских качеств как товара, необходимого для использования личного имущества граждан - автотранспорта.

Признавая позицию суда кассационной инстанции обоснованной, Президиум ВАС РФ указал, что, согласно п. 3 названных Методических рекомендаций, к товарам народного потребления относится промышленная и сельскохозяйственная продукция, используемая, как правило, для личного и общесемейного потребления.

Нормативные правовые акты не содержат понятия, а также критериев, по которым та или иная промышленная продукция может быть отнесена при определенных условиях к товарам народного потребления.

Доказательств, свидетельствующих о том, что номерные знаки, производство которых осуществлял истец, не использовались населением, налоговым органом не представлено.

В практике арбитражных судов России в настоящее время остается актуальным вопрос о признании обязанности налогоплательщика по уплате налога, исполненной в соответствии с п. 2 ст. 45 НК РФ.

Необходимо отметить, что данная проблема возникла еще до принятия действующего кодифицированного закона о налогах и сборах. Пункт 3 ст. 11 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" предусматривал, что обязанность юридического лица прекращается уплатой им налога.

В Информационном письме Президиум ВАС РФ от 4 апреля 1996 г. N 1 "Об ответственности налогоплательщиков и банков за непоступление в бюджет налогов" разъяснил, что обязанность по уплате налога может считаться исполненной при поступлении соответствующих сумм в бюджет. В противном случае имеет место недоимка, которая может быть взыскана с налогоплательщика в общем порядке.

Практика применения п. 3 ст. 11 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" с учетом названного информационного письма в целом складывалась единообразно, до поступления сумм налогов в бюджет обязанность по их уплате не считалась исполненной.

Однако Постановлением Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" положение данной статьи с учетом смысла, придаваемого ему сложившейся правоприменительной практикой, как предусматривающее прекращение обязанности налогоплательщика - юридического лица по уплате налога лишь с момента поступления соответствующих сумм в бюджет и тем самым допускающее возможность повторного взыскания с налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов, было признано не соответствующим Конституции РФ.

Налоговый кодекс РФ, вступивший в силу после принятия указанного постановления, учел правовую позицию Конституционного Суда РФ и в п. 2 ст. 45 установил, что обязанность по уплате налога признается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика.

Практика применения п. 2 ст. 45 НК РФ в скором времени выявила очень распространенные способы уклонения от уплаты налогов, когда налогоплательщик изначально ставил своей целью невыполнение данной обязанности. В таких случаях зачастую использовались вексельные схемы, когда налогоплательщик, имея задолженность перед бюджетом, приобретал векселя неплатежеспособного банка, на корреспондентском счете которого денежные средства отсутствовали, открывал в этом банке расчетный счет, предъявлял векселя к оплате и сразу же направлял в банк платежное поручение на перечисление средств в счет уплаты налогов.

В других случаях налогоплательщик заключал в один день договор с банком на открытие расчетного счета, а также договор купли-продажи векселей с другой организацией, по которому обязывался передать векселя, а покупатель, имевший расчетный счет в упомянутом банке, обязан был оплатить векселя путем зачисления денежных средств на счет продавца.

Векселя передавались по акту приема-передачи, а налогоплательщик направлял в банк платежное поручение на уплату недоимки по платежам, денежные средства списывались со счета налогоплательщика, но в связи с отсутствием их на корреспондентском счете банка в бюджет не перечислялись.

Арбитражные суды по-разному разрешали подобные дела. Даже в пределах одного суда не наблюдалось единообразия практики. Так, ФАС Московского округа в постановлении от 27 сентября 2000 г. по делу N КА-А40/4368-00 указал, что отсутствие средств на корреспондентском счете банка не может служить основанием для признания довода налогового органа о недобросовестности налогоплательщика обоснованным. Запрет на пользование услугами проблемных банков ни налоговым, ни гражданским законодательством не предусмотрен.

В постановлении от 14 декабря 2000 г. по делу N КА-А40/5620-00 суд кассационной инстанции, отменяя решение и постановление Арбитражного суда г. Москвы об удовлетворении иска налогоплательщика, по-иному оценил сходные обстоятельства.

При этом было отмечено, что в спорной ситуации при наличии факта неплатежеспособности банков остались неисследованными вопросы о взаимоотношении указанных банков с налогоплательщиком, а именно, должны быть исследованы договоры банковского счета на предмет обязанности банка известить налогоплательщика об имеющихся у него проблемах с целью не допустить неисполнения платежных документов, а также должен быть исследован вопрос о том, извещали ли банки истца о своих проблемах.

Отсутствие единства практики применения п. 2 ст. 45 НК РФ, наличие многочисленных фактов уклонения от уплаты налогов послужило основанием для обращения Министерства по налогам и сборам Российской Федерации в Конституционный Суд РФ с ходатайством о разъяснении постановления Конституционного Суда от 12 октября 1998 г. N 24-П. В своем определении от 25 июля 2001 г. N 138-О "По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" Конституционный Суд РФ указал, что выводы, содержащиеся в резолютивной части постановления, касаются только добросовестных налогоплательщиков, что предполагает обязанность налоговых органов и других органов государства осуществлять контроль за исполнением налоговых обязательств в установленном порядке, проводить проверку добросовестности налогоплательщиков и банков, а в случаях выявления их недобросовестности обеспечивать охрану интересов государства, в том числе с использованием механизмов судебной защиты.

При этом Конституционный Суд РФ указал, что обязанность доказывать обнаруживающуюся недобросовестность налогоплательщиков и банков возлагается на налоговые органы. Конституционный Суд РФ также отметил, что по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков.

Пунктом 7 названной статьи предусмотрено, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Однако, как обоснованно отмечает Д.М. Щекин, указанное положение служит гарантией прав налогоплательщиков, и непонятно, как оно связано с добросовестностью налогоплательщика.

Таким образом, суду при решении вопроса о надлежащем исполнении обязанности по уплате налога необходимо установить все значимые для дела обстоятельства, в том числе выяснить вопрос о добросовестности налогоплательщика. Вместе с тем судебная практика неизбежно сталкивается с объективными трудностями при разрешении налоговых споров, которые связаны с неопределенностью понятия добросовестности налогоплательщика.

В Определении от 16 октября 2003 г. N 329-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Экспорт-Сервис" на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации" Конституционный Суд РФ еще раз затронул проблему добросовестности налогоплательщиков и указал, что разрешение вопроса о добросовестности либо недобросовестности субъекта при исполнении им налоговых обязанностей и реализации права на возмещение сумм налоговых вычетов, как связанное с установлением и исследованием фактических обстоятельств конкретного дела, относится к компетенции арбитражных судов.

Таким образом, по мнению Конституционного Суда РФ, разрешение вопроса о добросовестности (недобросовестности) должно возлагаться на арбитражный суд, и, соответственно, ему необходимо включать исследование этого обстоятельства в предмет доказывания.

Но критериев в определении добросовестности нет. Это подтверждает и судебная практика. Суды по-разному оценивают одни и те же обстоятельства. Так, ФАС Западно-Сибирского округа в своем постановлении от 11 июня 2003 г. по делу N Ф04/2608-885/А45-2003 оценил наличие у налогоплательщика счета в другом (платежеспособном) банке и досрочное перечисление налога в случае его непоступления в бюджет по причине отсутствия денежных средств на корреспондентском счете банка как обстоятельство, которое не свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика.

ФАС Северо-Кавказского округа в постановлении от 10 июля 2003 г. по делу N Ф08-1463/2003-719А, напротив, открытие налогоплательщиком счета в банке при наличии активных счетов в других банках признал как обстоятельство, свидетельствующее о недобросовестности налогоплательщика при уплате налога в бюджет.

Законодательство о налогах и сборах должно иметь высокую степень определенности. Если правоприменительная практика вскрывает пробелы в регулировании налоговых отношений, то задача законодателя своевременно устранить имеющиеся пробелы путем внесения изменений в закон.

На наш взгляд, оценивая добросовестность налогоплательщика, суд оказывается переобремененным. Анализ судебной практики показывает, что ее единство во многом не может быть достигнуто по причине отсутствия необходимого законодательного регулирования, поэтому данный факт вынуждает суд устанавливать обстоятельства с неопределенным содержанием.

Проблема установления добросовестности фактически скрывает неопределенность либо неурегулированность налоговых отношений.

Таким образом, арбитражный суд не может очертить ясно круг тех юридических фактов, которые должны быть установлены.

4. Споры, возникающие в результате подачи заявления налогоплательщиком, подразделяются:

- на споры об оспаривании нормативных правовых актов;

- на споры об оспаривании ненормативных правовых актов.

При этом выбор конкретного способа судебной защиты своих нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов принадлежит заинтересованному лицу. Президиум ВАС РФ в Постановлении от 4.10.2005 г. N 7445/05 указал, что общество вправе оспорить нормативный правовой акт, принятый МНС России, несмотря на имеющуюся возможность обратиться в суд с заявлением о признании недействительным ненормативного акта налогового органа, основанного на положениях такого акта.

В арбитражном процессуальном законе возможность оспаривания нормативных правовых актов впервые закреплена гл. 23 АПК РФ.

Однако еще до его принятия НК РФ в ст. 138 предусмотрел возможность судебного обжалования нормативных актов налоговых органов путем подачи искового заявления организациями и индивидуальными предпринимателями в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

Таким образом, новая категория дел впервые получила закрепление в нормах материального права и лишь по истечении времени нашла отражение в процессуальном законе.

В соответствии с ч. 1 ст. 192 АПК РФ граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействующим нормативного правового акта, принятого государственным органом, органом местного самоуправления, иным органом, должностным лицом, если полагают, что оспариваемый нормативный правовой акт или отдельные его положения не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту, имеющим большую юридическую силу, и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности или создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

С учетом того, что в соответствии с ч. 1 ст. 192 АПК РФ по делам о признании нормативного правового акта недействующим вправе обратиться лишь заинтересованные лица, суд на стадии принятия заявления и возбуждения производства по делу должен установить факт того, что оспариваемый нормативный акт регулирует отношения с участием заявителя.

На заявителя возлагается соответствующая обязанность по представлению доказательств.

Судом надзорной инстанции по конкретному делу было указано, что оценка обоснованности заявленных требований осуществляется в судебном заседании при рассмотрении дела об оспаривании нормативного правового акта коллегиальным составом суда (ч. 1 ст. 194 АПК РФ), который на основании исследования доказательств и доводов, представленных участвующими в деле лицами в обоснование своих требований и возражений относительно нарушения прав и законных интересов, разрешает спор по существу (ч. 1 ст. 168 АПК РФ).

Таким образом, рассмотренные вопросы классификации налоговых споров позволяют сделать следующие выводы.

Во-первых, в зависимости от того, требуется ли при разрешении налогового спора применение специальных познаний в области бухгалтерского учета можно выделить:

- споры, связанные с неисполнением налогоплательщиком основных налоговых обязанностей (формирование налоговой базы, исчисление налогов);

- споры, связанные с неисполнением факультативных обязанностей (нарушение срока постановки на учет в налоговом органе, уклонение от постановки на учет в налоговом органе и т.п.).

Во-вторых, способ взимания налога позволяет разделить налоговые конфликты на споры:

- связанные с исчислением и уплатой прямых налогов;

- связанные с исчислением и уплатой косвенных налогов.

В-третьих, по фактическому содержанию среди налоговых споров можно выделить:

- споры, связанные с разногласиями о фактическом составе;

- споры, связанные с разногласиями в толковании норм налогового права.

В-четвертых, в зависимости от вида обжалуемых актов, налоговые споры подразделяются на:

- споры об оспаривании нормативных правовых актов;

- споры об оспаривании ненормативных правовых актов.

1. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 567. [↑](#footnote-ref-1)