

Аннотация

В статье Е.А.Цветковой проанализированы особенности защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в судах. Рассматриваются вопросы подготовки организации-налогоплательщика к судебному заседанию, участия его в судебном заседании, в производстве по пересмотру решений и при исполнении решения суда.

Ключевые слова: налогоплательщик; суд; налоговый спор; правовая позиция; доказательства.

Особенности судебной защиты прав и законных интересов организаций-налогоплательщиков в налоговых спорах

Организация-налогоплательщик (далее — налогоплательщик) обращается в суд в случае невозможности разрешения налогового спора в административном порядке и при условии, что административный способ разрешения споров исчерпан, за исключением случаев, когда обжалование не предусмотрено в административном порядке.

Право налогоплательщиков на судебное обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц установлено в статьях 137 и 138 Налогового кодекса РФ. Налоговый кодекс не конкретизирует порядок рассмотрения подобных исков. Он содержит лишь отсылочную норму, поэтому судопроизводство по этой категории дел ведется в соответствии с положениями арбитражного процессуального законодательства и законодательства о судостроительстве и осуществляется в строго регламентированной процессуальной форме. В соответствии с пунктом 21 постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 арбитражным судам подведомственны дела по спорам об об-

жаловании организациями и индивидуальными предпринимателями действий или бездействия должностных лиц налоговых органов; налоговые споры подлежат разрешению на общих основаниях. Рассмотрение налоговых споров осуществляется на основании раздела III «Производство в арбитражном суде первой инстанции по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений» Арбитражного процессуального кодекса РФ. Данная глава появилась в 2002 г. в связи с принятием нового АПК РФ. Как указала Э.Н. Нагорная, тем самым впервые официально было признано наличие особенностей рассмотрения судебных дел, возникающих из публичных правоотношений, к которым, безусловно, относятся дела, возникающие из налоговых правоотношений. При этом судебной-арбитражной практикой было накоплено такое количество этих особенностей, что при принятии АПК РФ 2002 г. потребовалось включение целого раздела, регулирующего производство по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений¹. По мнению И.В. Цветкова, налоговые споры несомненно являются одной из самых

¹ Нагорная Э.Н. *Время доказывания в налоговых спорах: монография.* — М.: Юстицинформ, 2006.

сложных по рассмотрению и социальной значимости по своим последствиям для общества категорий дел. Сложность их рассмотрения связана не только с наличием огромного и разнообразного массива налогового законодательства, иногда внутренне довольно противоречивого, в результате чего и участникам спора, и судьям зачастую бывает довольно трудно правильно выбрать подлежащую применению в конкретном случае норму материального права, но и процессуальными особенностями рассмотрения данной категории дел².

Исходя из вышеизложенного, специфика налоговых споров и особенности их рассмотрения обусловлены наличием норм, содержащихся в налоговом и арбитражно-процессуальном законодательстве, что выделяет их из категории других дел, рассматриваемых арбитражными судами.

Арбитражные суды рассматривают следующие категории дел, возникающие из налоговых споров:

- об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) органов и организаций, наделенных публичными полномочиями;
- о взыскании обязательных платежей и санкций;
- о возврате излишне взысканных сумм налогов, пеней, штрафов;
- о признании обязанности по уплате налогов и сборов исполненной;
- о признании сумм безнадежными к взысканию;
- о возмещении убытков, причиненных налоговыми органами;
- о защите прав и законных интересов группы лиц.

Таким образом, вышеуказанные налоговые споры подведомственны арбитражным судам.

По мнению В.М. Жуйкова³, с которым мы согласны, вопросы, разрешаемые по делу, можно подразделить на два вида: вопросы права и вопросы фактов. В налоговом споре в суде налогоплательщику приходится доказывать обстоятельства, на которых он основывает свои требования и вопросы правильности применения к конкретным обстоятельствам правовых норм. Таким образом, налогоплательщик в судебном заседании доказывает вопросы права и вопросы факта. На основе анализа норм налого-

вого и процессуального законодательства судебная защита для налогоплательщика означает определенную судебную процедуру, которая закреплена в нормах АПК РФ и представляет собой следующее:

- подготовка к судебному разбирательству;
- участие в судебном разбирательстве;
- участие в процедуре обжалования решений;
- участие в исполнительном производстве.

Разберем более подробно каждую стадию судебной процедуры.

Подготовка к судебному разбирательству для налогоплательщика означает совершение следующих действий: предварительное изучение дела, собирание доказательственной базы, выработка правовой позиции по делу, подготовка необходимых процессуальных документов. Цель подготовки дела к судебному разбирательству — проведение правового анализа налогового спора и формирование по нему своей правовой позиции.

При предварительном изучении дела налогоплательщик устанавливает факты, которые объясняют причины его возникновения и предмет спора, т.е. определяет сущность спора. Как верно отмечают адвокаты, правильно сформулировать сущность спора иногда бывает труднее, чем его разрешить. Для этого необходимо выяснить требования налогового органа, в том числе установить, на каких нормах права они основываются, какие доказательства имеются у налогового органа. Кроме этого, необходимо определить юрисдикцию налогового спора, применимость тех или иных норм налогового законодательства, которые регулируют спорный вопрос, а также проанализировать судебную практику, применимую к спорным правоотношениям. Таким образом, налогоплательщику при предварительном изучении дела необходимо определить правовую сущность спора, т.е. существенные факты по делу, и дать им предварительную правовую оценку. Например, обжалуя решение налогового органа об отказе в применении налоговых вычетов налогоплательщик должен понимать, что ему придется обжаловать еще и решение о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности, поскольку это два взаимосвязанных решения, и решение об отказе в применении нало-

² Цветков И.В. *Налогоплательщик в судебном процессе*. — М.: БЕК, 2000.

³ Жуйков В.М. *Судебная защита прав граждан и юридических лиц*. — М.: Юридическое бюро «ГОРОДЕЦ», 1997.

говых вычетов принимается на основании решения о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности.

Для того чтобы установить фактические обстоятельства, имеющие правовое значение для дела, необходимо привести доказательства, подтверждающие эти факты.

В соответствии с частью 1 ст. 65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом оспариваемого акта, возлагается на этот орган. Налогоплательщик должен сам собирать и представлять суду доказательства, на которые он ссылается в основание своей позиции. Кроме того, необходимо подготовить доказательства, а в случае отсутствия их у налогоплательщика затребовать их у лица, располагающего такими доказательствами или подготовить ходатайство в суд об их истребовании. Также при формировании доказательственной базы налогоплательщик должен определиться с необходимостью проведения экспертизы и применения обеспечительных мер. Если требуется провести экспертизу, налогоплательщик должен продумать, какие факты необходимо доказать, какие вопросы поставить перед экспертом. Также потребуется внести определенную сумму на депозит суда в счет оплаты услуг эксперта. Обеспечительные меры вводятся судом, если налогоплательщик представил достаточно веские доказательства необходимости их применения и их непринятие принесет ущерб его деятельности. Проверка доказательств происходит в судебном заседании, но собрать доказательства и привести их в определенную систему необходимо на стадии предварительной подготовки к делу. Таким образом, при подготовке к делу налогоплательщик должен решить следующие вопросы:

- какие факты подлежат доказыванию;
- какие доказательства для этого требуются;
- какие доказательства закон допускает по данному виду спора.

В связи с принятием Конституционным Судом РФ определения от 24 марта 2015 г. № 614-О была фактически сформирована новая правовая позиция Суда о допустимости представления в суд новых доказательств по налоговым спорам. Конституционный Суд РФ указал, что

Конституция РФ и АПК РФ предполагают возможность для органа или лица, которые приняли оспариваемые акт, решение или совершили действия (бездействие), представлять доказательства в обоснование правомерности принятого решения, совершенного действия (бездействия), в том числе для опровержения позиции налогоплательщика, обоснованной доказательствами, не раскрытыми в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора и впервые представленными в суд. Однако это противоречит сложившейся судебной практике. До вышеупомянутого определения существовала иная позиция Конституционного Суда РФ, которая предусматривала, что налогоплательщик в рамках арбитражного судопроизводства не может быть лишен права представлять документы, служащие основанием для получения налогового вычета, независимо от того, были ли они истребованы и исследованы налоговым органом при решении вопроса о привлечении к налоговой ответственности и предоставлении указанного вычета. Таким образом, Конституционный Суд РФ в определении № 614-О уравнивает права налогоплательщиков и налоговых органов на представление документов в рамках процесса, не учитывая, что «слабой» стороной является налогоплательщик. Следовательно, при подготовке дела к судебному разбирательству налогоплательщику необходимо учитывать соответствующую правовую позицию Конституционного Суда РФ при формировании необходимой доказательственной базы.

Готовясь к судебному разбирательству, налогоплательщику необходимо выяснить предмет доказывания, относимость и допустимость доказательств. Как считает И.В. Цветков, с практической точки зрения применительно к налоговым спорам правильнее будет сказать, что предмет доказывания по конкретному налоговому спору определяется в первую очередь гипотезой и диспозицией нормы (ряда норм) налогового законодательства, подлежащего применению в спорном правоотношении. Неправильное определение предмета доказывания в конкретном налоговом споре, исходя из заявленных оснований иска, зачастую приводит к серьезным ошибкам и запутыванию дел. Значит, налогоплательщику важно определить при подготовке дела предмет доказывания по конкретному налоговому спору, исходя из подлежащей

применению нормы права. В итоге предмет доказывания налогоплательщик должен связать с правовой нормой, подлежащей применению⁴.

Предмет доказывания по налоговым спорам, которые могут быть инициированы налогоплательщиком к налоговому органу, можно свести к следующему:

- незаконность взыскания недоимки по налогам, пеням, сборам (полностью или в части);
- незаконность отказа в возврате излишне уплаченных налогов;
- незаконность привлечения к ответственности и взыскания штрафных санкций за нарушение налогового законодательства;
- взыскание убытков, причиненных налогоплательщику;
- нарушение прав и законных интересов группы лиц.

Предметом доказывания по налоговым спорам, которые могут быть инициированы налоговым органом к налогоплательщикам, может стать:

- сумма налоговой задолженности по налогам и сборам и законность ее взыскания;
- размер налоговых санкций, примененных к лицам, привлеченным к ответственности, и законность их взыскания;
- законность государственной регистрации юридического лица;
- расторжение договора о налоговом кредите, инвестиционном налоговом кредите;
- ликвидация юридического лица.

Предметом доказывания налогоплательщик определяет свою правовую позицию, которую он выбирает в налоговом споре. В настоящий момент понятие «правовая позиция налогоплательщика» в налоговом праве не разработана. В теории права под правовой позицией понимают оценку актов и действий в одной коллизионной ситуации, устойчиво повторяемую в аналогичных ситуациях, действиях и актах. Виды правовых позиций: диктуемые статусом государственного органа, должностного лица и т.д.; выработанные Конституционным Судом; отрицательно выраженные от имени государства; отражающие интересы спорящих сторон. Л.В. Власенко определяет су-

дебную правовую позицию как своеобразный мыслительный продукт, представляющий собой систему суждений и обоснований, отвечающих языковым и логическим требованиям⁵. В настоящей работе под правовой позицией налогоплательщика понимается его мнение (суждение, обоснование) по действиям и доказательствам, рассматриваемым в налоговом споре и отражающее его интересы.

При выработке правовой позиции по делу налогоплательщик должен определиться с материально-правовым требованием, которое, по его мнению, нарушено и подлежит защите. В теории процессуального права материально-правовое требование к ответчику называется *предметом иска*. Для того чтобы требования налогоплательщика были признаны законными, ему необходимо обосновать их, т.е. привести основания в подтверждение своих материально-правовых требований. *Основания иска* — это обстоятельства, на которые ссылается истец в подтверждение своих исковых требований. Основание иска нужно выбирать исходя из предмета доказывания по конкретному спору, так как именно предмет доказывания по конкретному спору обуславливает обстоятельства, которые необходимо положить в основание иска либо в возражения по нему. Таким образом, налогоплательщику необходимо установить обстоятельства, имеющие правовое значение (правовые факты), и привести подтверждающие их доказательства. Следовательно, налогоплательщик должен связать предмет доказывания с заявленными им материально-правовыми требованиями. Материально-правовые требования устанавливают пределы представления доказательств и их характер. Кроме того, налогоплательщик должен определить норму права, подлежащую применению в налоговом споре, т.е. дать свою правовую квалификацию налогового спора.

При работе над правовой позицией налогоплательщик должен продумать способ защиты своих прав и законных интересов — действия, которые он будет предпринимать при защите своих прав и интересов. Для правильного выбора способа судебной защиты в конкретной ситуации необходимо понимать, какие будут юридические последствия от его применения. Например, в налоговом

⁴ Цветков И.В. Указ соч.

⁵ Власенко Л.В. *Налоговые правовые позиции судов: теория и практика* // СПС «КонсультантПлюс».

споре о возврате из бюджета списанных в бесспорном порядке налогов, пени необходимо оспорить ненормативный акт налогового органа, на основании которого осуществлено взыскание, т.е. применить такой способ защиты, как обжалование ненормативного правового акта.

При предъявлении к налогоплательщику требований в судебном порядке защита состоит в подготовке возражений на предъявленный иск. Сущность возражений на требования заключается в опровержении требований налогового органа, указании на их незаконность, необоснованность применения соответствующей правовой нормы. Возражения могут основываться лишь на процессуальных нормах, так как пропуск сроков на взыскание налоговых санкций налоговым органом влечет отказ в удовлетворении требований. В большинстве случаев, однако, налогоплательщик бывает поставлен перед необходимостью представлять возражения не только на иск, но и на обсуждение судом правовых фактов и их доказательств, подтверждающих его правовую позицию. В таких случаях построение защиты не отличается от построения защиты, когда подается заявление налогоплательщиком.

После того как налогоплательщик закончил работу над формированием своей правовой позиции и определился с доказательствами по делу, предстоит облечь результаты этой работы в письменную форму, т.е. составить заявление, отзыв на заявление, ходатайства, заявление о применении обеспечительных мер или об их снятии, заявление о назначении экспертизы, заявление о вызове в суд эксперта, свидетеля. При всем значении, которое имеет составление бумаг, никаких универсальных образцов не существует. Есть требования, которые установлены АПК РФ к процессуальным документам, и только соблюдение этих требований обеспечивает эффективную защиту налогоплательщика.

На основании вышеизложенного цель подготовки дела к судебному разбирательству для налогоплательщика состоит в следующем:

- установить обстоятельства дела;
- сформировать доказательства, подтверждающие обстоятельства дела;
- определить правовую квалификацию спора и сформировать правовую позицию;

— подготовить процессуальные документы.

Подготовка налогоплательщиком дела по налоговым спорам — предварительная работа. Но от ее результата зависит, как пройдет судебное разбирательство. Чем тщательнее подготовка, тем меньше трудностей будет в суде.

Участие в судебном разбирательстве. Процессуальные условия, в которых протекают налоговые споры, имеют существенные особенности, отличающие их от других споров, и определяются они в первую очередь распределением бремени доказывания, а также доказательствами, которые представляют налоговый орган и налогоплательщик в судебное заседание. Судебное заседание регламентировано нормами процессуального законодательства и начинается обычно с опроса судом сторон об имеющихся у них отводах, заявлениях и ходатайствах. Все вышеуказанные процессуальные действия должны быть обоснованы соответствующей нормой права. Кроме того, когда заявляет ходатайство налоговый орган, при ответе суду о необходимости удовлетворения ходатайства надо проанализировать следующие моменты:

- имеются ли законные основания при заявлении ходатайства, отвода, заявления;
- какие наступят последствия при удовлетворении ходатайства.

Не следует возражать против ходатайств другой стороны, отказ в удовлетворении которых может привести к отмене решения.

После обсуждения заявленных ходатайств, если суд не отложил дело, начинается рассмотрение дела по существу. Суд предлагает участникам процесса дать объяснения по существу дела. Налогоплательщик и налоговый орган раскрывают свою правовую позицию по делу. После этого суд переходит к исследованию доказательств: допрашивает свидетелей, изучает письменные доказательства, заслушивает мнения экспертов. Затем суд дает слово для заключительных объяснений сторон. Налогоплательщик в заключительных объяснениях сторон должен дать логичное объяснение доказательств, которые были представлены в суде, оценку правовой позиции другой стороны и соответствующие правовые выводы. Между изложением фактических обстоятельств дела и доказательств, которые были представлены в суде, и применяемой к ним правовой нормой должно быть логическое соответствие.

споре о возврате из бюджета списанных в бесспорном порядке налогов, пени необходимо оспорить ненормативный акт налогового органа, на основании которого осуществлено взыскание, т.е. применить такой способ защиты, как обжалование ненормативного правового акта.

При предъявлении к налогоплательщику требований в судебном порядке защита состоит в подготовке возражений на предъявленный иск. Сущность возражений на требования заключается в опровержении требований налогового органа, указании на их незаконность, необоснованность применения соответствующей правовой нормы. Возражения могут основываться лишь на процессуальных нормах, так как пропуск сроков на взыскание налоговых санкций налоговым органом влечет отказ в удовлетворении требований. В большинстве случаев, однако, налогоплательщик бывает поставлен перед необходимостью представлять возражения не только на иск, но и на обсуждение судом правовых фактов и их доказательств, подтверждающих его правовую позицию. В таких случаях построение защиты не отличается от построения защиты, когда подается заявление налогоплательщиком.

После того как налогоплательщик закончил работу над формированием своей правовой позиции и определился с доказательствами по делу, предстоит облечь результаты этой работы в письменную форму, т.е. составить заявление, отзыв на заявление, ходатайства, заявление о применении обеспечительных мер или об их снятии, заявление о назначении экспертизы, заявление о вызове в суд эксперта, свидетеля. При всем значении, которое имеет составление бумаг, никаких универсальных образцов не существует. Есть требования, которые установлены АПК РФ к процессуальным документам, и только соблюдение этих требований обеспечивает эффективную защиту налогоплательщика.

На основании вышеизложенного цель подготовки дела к судебному разбирательству для налогоплательщика состоит в следующем:

- установить обстоятельства дела;
- сформировать доказательства, подтверждающие обстоятельства дела;
- определить правовую квалификацию спора и сформировать правовую позицию;

— подготовить процессуальные документы.

Подготовка налогоплательщиком дела по налоговым спорам — предварительная работа. Но от ее результата зависит, как пройдет судебное разбирательство. Чем тщательнее подготовка, тем меньше трудностей будет в суде.

Участие в судебном разбирательстве. Процессуальные условия, в которых протекают налоговые споры, имеют существенные особенности, отличающие их от других споров, и определяются они в первую очередь распределением бремени доказывания, а также доказательствами, которые представляют налоговый орган и налогоплательщик в судебное заседание. Судебное заседание регламентировано нормами процессуального законодательства и начинается обычно с опроса судом сторон об имеющихся у них отводах, заявлениях и ходатайствах. Все вышеуказанные процессуальные действия должны быть обоснованы соответствующей нормой права. Кроме того, когда заявляет ходатайство налоговый орган, при ответе суду о необходимости удовлетворения ходатайства надо проанализировать следующие моменты:

- имеются ли законные основания при заявлении ходатайства, отвода, заявления;
- какие наступят последствия при удовлетворении ходатайства.

Не следует возражать против ходатайств другой стороны, отказ в удовлетворении которых может привести к отмене решения.

После обсуждения заявленных ходатайств, если суд не отложил дело, начинается рассмотрение дела по существу. Суд предлагает участникам процесса дать объяснения по существу дела. Налогоплательщик и налоговый орган раскрывают свою правовую позицию по делу. После этого суд переходит к исследованию доказательств: допрашивает свидетелей, изучает письменные доказательства, заслушивает мнения экспертов. Затем суд дает слово для заключительных объяснений сторон. Налогоплательщик в заключительных объяснениях сторон должен дать логичное объяснение доказательств, которые были представлены в суде, оценку правовой позиции другой стороны и соответствующие правовые выводы. Между изложением фактических обстоятельств дела и доказательств, которые были представлены в суде, и применяемой к ним правовой нормой должно быть логическое соответствие.

Неполнота изложения фактических материалов лишает их обоснованности. Таким образом, в судебном заседании налогоплательщик должен изложить факты, доказать их и привести норму закона, подлежащую применению к ним. Построение объяснений налогоплательщика при предъявлении к нему иска подчиняется тем же требованиям, что и при построении защиты, если он предъявляет иск. Кроме того, налогоплательщик при построении защиты и изложении своей правовой позиции в судебных прениях должен учитывать факты, сложившиеся не в его пользу и меняющие его первоначальную позицию. Таким образом, налогоплательщик участвует в судебном заседании следующим образом:

- заявляет ходатайства и заявления, отвод суду;
- раскрывает свою правовую позицию по делу;
- принимает участие в исследовании доказательств;
- участвует в судебных прениях.

Участие в процедуре обжалования решений. В случае несогласия налогоплательщика с вынесенным судебным актом либо обжалованием судебного акта другой стороной он принимает участие в процедуре обжалования решений и в производстве по пересмотру судебных актов в порядке надзора.

Процедура обжалования решений осуществляется в апелляционной и кассационной инстанции федерального суда округа и в кассационной инстанции Верховного Суда РФ. Производство по пересмотру судебных актов осуществляется Президиумом Верховного Суда РФ по представлению судьи Верховного Суда РФ либо Председателя Суда или его заместителей.

Для построения защиты при обжаловании решений необходимо проанализировать особенности производства по пересмотру судебных актов в соответствующей инстанции суда и основания отмены судебных актов, которые закреплены в статьях 270, 288, 291.1, 308.8 АПК РФ.

Исходя из особенностей производства в апелляционной инстанции, арбитражный суд апелляционной инстанции повторно рассматривает дела как по имеющимся, так и по дополнительно представленным доказательствам. Арбитражный суд апелляционной инстанции рассматривает дело в судебном заседании коллегиальным составом судей по правилам рассмотрения дела арбитражным судом первой инстанции с особенностями,

установленными для рассмотрения дел в апелляционной инстанции. Дополнительным основанием для отмены решения апелляционным судом в отличие от других вышестоящих инстанций является то, что суд апелляционной инстанции дает оценку доказательств с точки зрения полноты выяснения обстоятельств, имеющих значение для дела, и недоказанности имеющих значение для дела обстоятельств, которые суд считал установленными.

Поэтому налогоплательщику в апелляционной инстанции необходимо учитывать, что:

— дополнительные доказательства принимаются, только если заявитель обосновал невозможность их представления в суде первой инстанции по причинам, не зависящим от него (п. 2 ст. 268 АПК РФ);

— при рассмотрении дела в арбитражном суде апелляционной инстанции лица, участвующие в деле, вправе заявлять ходатайства о вызове новых свидетелей, проведении экспертизы, приобщении к делу или об истребовании письменных и вещественных доказательств, в исследовании или истребовании которых им было отказано судом первой инстанции (ч. 3 ст. 268 АПК РФ);

— не принимаются и не рассматриваются новые требования, не предъявленные при рассмотрении дела в первой инстанции (п. 3 ст. 257 АПК РФ);

— не применяются правила о соединении и разъединении нескольких требований, об изменении предмета или основания иска, размера исковых требований, о предъявлении встречного иска, о замене ненадлежащего ответчика, о привлечении к участию в деле третьих лиц, а также иные правила, установленные АПК РФ только для рассмотрения дела в арбитражном суде первой инстанции (п. 3 ст. 266 АПК РФ).

С 6 августа 2014 г. Верховный Суд РФ, образованный в соответствии с Федеральным конституционным законом о поправке к Конституции РФ от 5 февраля 2014 г. № 2-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации и Прокуратуре Российской Федерации», является высшим судебным органом по гражданским делам, делам по разрешению экономических споров, уголовным, административным и иным делам. Согласно данному закону из нормативных правовых актов исчезло упоминание о некогда высшей судебной инстанции в системе арбитражных судов России — Высшем Арбитражном Суде

РФ. Объединение судов повлекло изменения прежде всего в АПК РФ. Усложнение системы произошло на уровне кассационной инстанции. В связи с вступлением в силу Федерального закона от 28 июня 2014 г. № 186-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» изменился кассационный порядок обжалования. До принятия указанного закона был единственным субъект рассмотрения кассационных жалоб — арбитражный суд округа, образованный в соответствии с Федеральным конституционным законом о системе арбитражных судов в России. Согласно части 1 ст. 273 АПК РФ арбитражный суд округа рассматривает кассационные жалобы на решения арбитражных судов первой инстанции, вступившие в законную силу, если они были предметом апелляционного обжалования, а также на постановления арбитражных апелляционных судов. Срок на обжалование составляет два месяца и исчисляется с момента вступления в силу постановления суда апелляционной инстанции (ч. 1, 2 ст. 276 АПК РФ).

В соответствии с частью 3 ст. 286 АПК РФ пределами рассмотрения дела в суде кассационной инстанции арбитражного суда является то, что суд проверяет, соответствуют ли выводы арбитражного суда первой и апелляционной инстанций о применении нормы права установленным ими по делу обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам.

При рассмотрении дела в федеральном суде округа суд проверяет законность судебных актов исходя из доводов жалобы и возражений на нее, за исключением применения процессуального законодательства (ч. 1 ст. 286). При проверке правильности применения норм процессуального законодательства суд не связан доводами жалобы. Таким образом, суд кассационной инстанции федерального округа ограничен доводами жалобы и возражениями на нее, за исключением норм процессуального законодательства.

Основания для изменения или отмены решения, постановления арбитражного суда первой и апелляционной инстанций судебных актов в кассационной инстанции предусмотрены в статье 288 АПК РФ:

— несоответствие выводов суда, содержащихся в решении, постановлении, фактическим обстоятельствам дела, установленным арбитражным судом первой и апел-

ляционной инстанций, и имеющимся в деле доказательствам;

— нарушение либо неправильное применение норм материального права или норм процессуального права.

Усложнение кассационного обжалования состоит в том, что фактически появилась новая дополнительная инстанция — Судебная коллегия Верховного Суда РФ. Согласно статье 291.1 АПК РФ вступившие в законную силу решения и определения арбитражных судов, постановления и определения арбитражных апелляционных судов, решения и определения арбитражных судов округов, принятые ими в первой инстанции, определения арбитражных судов округов, вынесенные ими в процессе кассационного производства, если указанные судебные акты обжаловались в арбитражном суде кассационной инстанции, постановления и определения арбитражных судов округов, принятые по результатам рассмотрения кассационной жалобы (жалобы), могут быть обжалованы в Судебную коллегию Верховного Суда РФ в порядке кассационного производства полностью или в части лицами, участвующими в деле, а также иными лицами, если они полагают, что в оспариваемых судебных актах содержатся существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, повлиявшие на исход судебного разбирательства и приведшие к нарушению их прав и законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Отличие кассационного производства в арбитражном суде округа от рассмотрения дела в Судебной коллегии состоит в том, что кассационный суд округа не знал процедуры изучения жалобы судьей-докладчиком, а также по основаниям отмены судебных актов. Процедура рассмотрения кассационной жалобы в Верховном Суде РФ в порядке, предусмотренном АПК РФ, с момента вступления в силу изменений отличается от процедуры рассмотрения жалобы арбитражным судом округа (особенно в части оснований отмены), но имеет много сходства с процедурой рассмотрения кассационной жалобы судами общей юрисдикции.

Основаниями для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда РФ судебных актов в порядке кассационного производства являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм про-

процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов.

В АПК РФ введена новая глава 36.1 «Производство по пересмотру судебных актов в порядке надзора». Надзорные жалобы будут рассматриваться Президиумом Верховного Суда РФ. Согласно части 3 ст. 308.1 АПК РФ в порядке надзора будут обжаловаться только:

— вступившие в законную силу решения Судебной коллегии Верховного Суда РФ, принятые по первой инстанции (если они не были предметом апелляционного рассмотрения);

— определения Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ, вынесенные по результатам рассмотрения апелляционных жалоб на решения Судебной коллегии, принятые по первой инстанции;

— определения Судебной коллегии, вынесенные в порядке кассационного производства.

Срок подачи надзорных жалоб составляет три месяца со дня вступления в законную силу указанных решений. Надзорные жалобы предварительно изучаются судьей Верховного Суда РФ, который будет принимать решение о необходимости их передачи в Президиум.

В качестве оснований в статье 308.8 АПК РФ для отмены или изменения решений в порядке надзора предусмотрено следующее:

— нарушение прав и свободы человека и гражданина, гарантированных Конституцией РФ, общепризнанными принципами и нормами международного права, международными договорами Российской Федерации;

— нарушение прав и законных интересов неопределенного круга лиц или иных публичных интересов;

— нарушение единообразия в применении и (или) толковании судами норм права.

Согласно позиции Конституционного Суда РФ, обозначенной в пункте 4 постановления от 5 февраля 2007 г. № 2-П применительно к дореформенной надзорной инстанции в системе судов общей юрисдикции, «использование федеральным законодателем в данном случае такой оценочной характеристики, как существенность на-

рушения, обусловлено тем, что разнообразие обстоятельств, подтверждающих наличие соответствующих оснований, делает невозможным установление их перечня в законе и само по себе не может расцениваться как недопустимое: предоставление суду надзорной инстанции определенной свободы усмотрения при решении вопроса о наличии или отсутствии оснований для отмены или изменения судебных постановлений в порядке надзора — при условии единообразного толкования указанной нормы в процессе правоприменения — не противоречит принципу доступности правосудия и отвечает роли, месту и полномочиям суда как независимого органа правосудия». Данную позицию Конституционный Суд РФ сохранил в силе для современного кассационного производства в судах общей юрисдикции, что отразилось в определении Конституционного Суда РФ от 24 июня 2014 г. № 1393-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Баканова Виталия Геннадьевича на нарушение его конституционных прав статьей 387 и частью второй статьи 390 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации».

При обжаловании решений в апелляционной и кассационной инстанциях суды проверяют законность и обоснованность принятых судебных актов, что означает следующее. В статье 6 АПК РФ говорится, что законность при рассмотрении дел арбитражным судом обеспечивается правильным применением законов и иных нормативных правовых актов, а также соблюдением всеми судьями арбитражных судов правил, установленных законодательством о судопроизводстве в арбитражных судах. Таким образом, под законностью понимается правильное применение норм материального и процессуального права и, следовательно, их нарушение ведет к отмене решения.

Пункт 2 ст. 270 АПК РФ дает разъяснение, что является неправильным применением норм материального права. К таким ошибкам относятся: неприменение закона, подлежащего применению, применение закона, не подлежащего применению, неправильное истолкование закона. Основанием для отмены судебного акта при неправильном применении норм процессуального права является то, что это нарушение привело или могло привести к принятию неправильного решения. Кроме то-

го, нормы АПК РФ устанавливают безусловную отмену решения при нарушении процессуальных норм (п. 4 ст. 270, п. 4 ст. 288 АПК РФ).

В соответствии с пунктом 3 ч. 1 ст. 270 и частью 1 ст. 288 АПК РФ при рассмотрении дела арбитражные суды апелляционной и кассационной инстанций округа проверяют, соответствуют ли выводы нижестоящих судов о применении нормы права установленным ими по делу обстоятельствам. Понятия обоснованности судебного акта в законодательстве нет. Из актов Конституционного Суда РФ следует такое толкование: суды при пересмотре решений проверяют обоснованность судебного акта, т.е. то, насколько установленные обстоятельства с точки зрения их доказанности и полноты выяснения, собранные доказательства с точки зрения их всесторонности, полноты и объективности и выводы с точки зрения соответствия их обстоятельствам дела позволяют применить ту или иную норму материального права.

Исходя из анализа норм АПК РФ, обоснованность судебного акта не требует полного и всестороннего выяснения обстоятельств по делу. Критерием достаточности доказательств является возможность рассмотреть конкретное дело судом. Непредставление отзыва на исковое заявление или дополнительных доказательств, которые арбитражный суд предложил представить лицам, участвующим в деле, не является препятствием к рассмотрению дела по имеющимся в деле доказательствам (ч. 1 ст. 156 АПК РФ). Суд при проверке решений в порядке кассации или надзора не вправе устанавливать или считать доказанными обстоятельства, не установленные в решении, постановлении апелляционной инстанции либо отвергнутые ими, предрешать вопросы о достоверности или недостаточности того или иного доказательства, преимуществе одних доказательств перед другими. В целях обеспечения такого соответствия АПК РФ ограничивает суды при пересмотре решений в возможности принятия нового судебного акта и связывает это с неправильным применением нижестоящими судами норм материального права, не допуская переоценку доказательств (п. 2 ч. 1 ст. 287, п. 5 ч. 1 ст. 291.14, п. 5 ч. 1 ст. 308.11 АПК РФ). Если в проверяемом акте выводы суда не соответствуют установленным по делу фактическим обстоятельствам или имеющимся в деле доказательствам, судебный акт

подлежит отмене с направлением в соответствующий суд на новое рассмотрение (п. 4 ч. 1 ст. 287 АПК РФ).

Таким образом, когда налогоплательщик готовится к процессу по пересмотру решения, необходимо обсудить следующие основания для возможной отмены судебного акта:

- нарушение или неправильное применение норм права судом нижестоящей инстанции;
- противоречие выводов суда фактическим обстоятельствам дела;
- соответствие установленных в решении фактических обстоятельств рассмотренным в суде доказательствам;
- доказанность и полнота выяснения фактических обстоятельств дела.

Кроме того, когда налогоплательщик обжалует судебные акты в кассационную инстанцию Верховного Суда РФ или подает заявление о принесении протеста в порядке надзора, а также пишет отзыв, необходимо помнить о дополнительных основаниях отмены судебных актов, предусмотренных АПК РФ, и указать на это. То есть дать объяснение суду, в чем состоит нарушение прав и законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, чем нарушаются основные права и свободы гражданина, гарантированные Конституцией РФ, и иные публичные интересы. Президиум Верховного Суда РФ также отменяет решения в порядке надзора по причине нарушения единообразия в применении и (или) толковании судами норм права.

Именно с этой точки зрения необходимо готовить апелляционную или кассационную жалобу либо отзыв на них и излагать свою позицию, которая должна убедительно доказать, почему выводы нижестоящего суда не соответствуют фактическим обстоятельствам дела или имеющимся доказательствам, а также в чем состоит нарушение материальных или процессуальных норм права.

Нормами АПК РФ установлены требования, предъявляемые к вышеупомянутым процессуальным документам. Жалобы могут быть поданы посредством заполнения формы, размещенной на официальном сайте Верховного Суда РФ в Интернете.

Исходя из вышеизложенного, при подаче жалобы можно руководствоваться следующими рекомендациями:

— в АПК РФ нет указания на такой процессуальный документ, как дополнительная жалоба, т.е. не предусмотрены дополнительная апелляционная жалоба, дополнительная кассационная жалоба, дополнительная надзорная жалоба. Кроме того, в процессуальных нормах есть требование, чтобы другая сторона имела возможность ознакомиться с жалобой и представить свои возражения. Поэтому вышеуказанные процессуальные документы при подаче в суд должны быть полными и исчерпывающими и желательно представленными заранее, а не непосредственно в судебное заседание;

— жалоба должна быть связана с материала дела не только по содержанию, но и по построению. Это означает, что доводы жалобы или отзыва на нее должны сопровождаться ссылками на подтверждающие их материалы дела с указанием нумерации листов;

— если судебный акт обжалуется не в полном объеме, надлежит указать, в какой части судебный акт подлежит обжалованию;

— если жалоба содержит несколько оснований для отмены судебного акта, они должны быть четко разделены в изложении, что облегчит суду обсуждение каждого довода в отдельности;

— жалоба должна заканчиваться изложением просьбы об отмене решения, определения, постановления (полностью или в части).

Если налогоплательщику надо подготовить отзыв на жалобу налогового органа или третьего лица, нужно исходить из следующего:

1) налогоплательщику при подготовке отзыва необходимо изучить жалобу и:

— опровергнуть нарушения, на которые ссылается податель жалобы, и доказать законность и обоснованность принятого судом судебного акта;

— доказать, что хотя нарушение и имело место, но не оказало никакого влияния на правильность принятия судебного акта в его резолютивной части;

2) отзыв на жалобу составляется в письменном виде и направляется другой стороне до начала судебного заседания. Согласно АПК РФ представление отзыва на жалобу — не обязанность, а право налогоплательщика. Непредоставление отзыва на жалобу не является препятствием для рассмотрения дела. Однако этим правом не стоит пренебрегать.

В кассационной инстанции протокол судебного заседания ведется не во всех случаях, поэтому при изучении дела судьей в кассационной инстанции Верховный Суд РФ и в надзоре — судья-докладчик смогут взвесить все доводы против жалобы, сопоставив их с материалами дела и объективно изложить их в своем докладе;

3) отзыв на жалобу заканчивается просьбой об отказе в удовлетворении жалобы заявителя и оставлении судебных актов без изменения.

Участие налогоплательщика в судебном заседании по пересмотру решений обусловлено его процессуальными возможностями, которые предусмотрены АПК РФ в соответствующей инстанции и были рассмотрены нами ранее. Кроме того, задача налогоплательщика в судебном заседании по пересмотру решений состоит не в том, чтобы прочитать жалобу или отзыв на нее, а изложить свои доводы, не озвученные судьей при докладе дела. Рассмотрение дела по пересмотру решений осуществляется в коллегиальном составе. Один из судей в апелляционной и кассационной инстанции, а судья-докладчик в кассационной инстанции Верховного Суда РФ и в надзорной инстанции докладывает дело, т.е. говорит о том, какие судебные акты приняты и зачитывает жалобу и отзыв на нее. Налогоплательщик не может знать заранее, что именно ему придется излагать суду. Возможно, ему будет достаточно просто поддержать жалобу или свой отзыв на жалобу и ограничиться только несколькими словами. А возможно, налогоплательщику придется давать объяснения по всем материалам дела и доказывать законность или незаконность принятых судебных актов. Поэтому налогоплательщику необходимо такая же тщательная подготовка к судебному разбирательству по пересмотру решений, как и при рассмотрении дела в первой инстанции.

Участие в исполнительном производстве. Исполнение судебных решений по налоговым спорам является неотъемлемой частью судебной защиты, так как судебный процесс считается законченным, когда исполнено решение суда. В соответствии с частью 1 ст. 182 АПК РФ решение арбитражного суда приводится в исполнение после вступления его в законную силу (общее правило), за исключением случаев немедленного исполнения в порядке, предусмотренном АПК РФ и иными федеральными законами, регулирующими вопросы исполнительного про-

изводства. Законодатель прямо предусмотрел случаи, когда решение подлежит немедленному исполнению:

— об оспаривании ненормативных актов органов государственной власти, органов местного самоуправления, иных органов;

— решений по делам об оспаривании решений и действий (бездействия) указанных органов (ч. 2 ст. 182 АПК РФ).

То есть решения судов по налоговым спорам, если они вытекают из оспаривания ненормативных правовых актов или из дел об оспаривании действий (бездействий) налогового органа, подлежат немедленному исполнению с даты вступления решения в законную силу.

Исполнение решений по налоговым спорам имеет ряд отличий от исполнительного производства по гражданско-правовым спорам.

Возможны следующие ситуации, связанные с исполнением судебных решений:

— когда судебное решение вынесено в пользу налогоплательщика;

— когда судебное решение вынесено в пользу налогового органа.

Первая ситуация подлежит исполнению за счет федерального бюджета. Порядок исполнения судебных решений о передаче налогоплательщикам денег из бюджета устанавливает бюджетное законодательство.

В случае возврата налогов и иных штрафных санкций из бюджета налогоплательщик представляет в органы Федерального казначейства исполнительный лист и копию судебного решения. Президиум ВАС РФ указал, что судебные акты, вступившие в законную силу, обязательны для исполнения всеми, включая органы Федерального казначейства. При наличии у налогоплательщика недоимки по налогам и сборам возврат осуществляется полностью на основании решения суда без учета задолженности. Это было разъяснено в пункте 35 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»: административный порядок самостоятельного зачета налоговым органом переплаты в счет текущей недоимки нельзя применять в отношении переплат, присужденных к воз-

врату решением суда, которое вступило в силу. Зачет налоговой переплаты, присужденной к возврату, является изменением способа и порядка исполнения решения суда и должен осуществляться по соответствующему заявлению в суд (ст. 324 АПК РФ).

Если решение вынесено в пользу налогоплательщика об обязанности налогового органа совершить какие-либо действия в отношении налогоплательщика, и налоговый орган не исполняет его, налогоплательщик обращается в службу судебных приставов по месту нахождения инспекции и подает заявление об исполнении судебного акта.

Следовательно, решение арбитражного суда о возврате налогоплательщику излишне уплаченных (возвратных) сумм подлежит безусловному исполнению органами Федерального казначейства, решения судов об обязанности совершения действий налогового органа в отношении налогоплательщика в случае их неисполнения налоговым органом — Федеральной службой судебных приставов.

При исполнении судебного решения, вынесенного в пользу налогового органа, налогоплательщику следует построить свою защиту на этой стадии процесса на основании следующего:

— рассмотреть вопрос об отсрочке или рассрочке исполнения судебного акта на основании статьи 324 АПК РФ. Для подачи заявления в суд об отсрочке или рассрочке исполнения решения необходимо указать обстоятельства, затрудняющие исполнение решения в срок, и представить соответствующие доказательства. Это может быть необходимость оплаты контрагентам, выплаты зарплат и т.п. Решение принимается судом исходя из имущественного положения конкретного налогоплательщика;

— рассмотреть необходимость обжалования действия судебного пристава-исполнителя по исполнению исполнительного документа. Этим правом необходимо воспользоваться, когда судебный пристав-исполнитель, по мнению налогоплательщика, занизил стоимость имущества, незаконно наложил арест на основные средства и в иных случаях;

— рассмотреть вопрос о заключении с налоговым органом мирового соглашения об исполнении судебного решения. На основании статей 138 и 139 АПК РФ и с уче-

том разъяснений, данных в письме ФНС России от 2 октября 2013 г. № СА-4-7/17648 «О практике заключения мировых соглашений налоговыми органами с налогоплательщиками в судах» мировое соглашение, когда одной из сторон является налоговый орган, может быть заключено при исполнении судебного акта. Мировое соглашение утверждается арбитражным судом.

Библиография

Антимонов Б.С., Герзон С.Л. Адвокат в советском гражданском процессе: пособие для адвокатов. — М.: Государственное издательство юридической литературы, 1954. 259 с.

Власенко Л.В. Налоговые правовые позиции судов: теория и практика // СПС «КонсультантПлюс».

Гражданский процесс: учебник / под ред. С.Н. Абрамова. — М.: Госюриздат, 1948.

Жуйков В.М. Судебная защита прав граждан и юридических лиц. — М.: Юридическое бюро «ГОРОДЕЦ», 1997.

Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу РФ под ред. Председателя ВАС РФ А. А. Иванова, гл. 5, Р. Ф. Каллистратова соавт. С Л. Ф. Леснической. — М.: Городец, 2011. 1152 с.

Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах: монография. — М.: Юстицинформ, 2006.

Тихомиров Ю.А. Коллизионное право. — М., 2000.

Треушников М.К. Судебные доказательства: монография. — М.: Юридическое бюро «ГОРОДЕЦ», 1997.

Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе. — М.: БЕК, 2000.

Контактная информация об авторе: Цветкова Елена Алексеевна, научный сотрудник отдела экономико-правовых проблем Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации; e-mail: pasc@izak.ru.

ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО ЭКОНОМИКА

ЖУРНАЛ ДЛЯ ДЕЛОВЫХ ЛЮДЕЙ

Авторитетное ежемесячное издание в помощь руководителям, юристам, бухгалтерам и предпринимателям.

Комментарии, статьи, обзоры, подготовленные ведущими юристами, политологами и экономистами по проблемам применения законодательства в сфере экономики и предпринимательства.

Картотека текущего законодательства и мониторинг проектов законов и иных нормативных правовых актов Российской Федерации.

Аналитические обзоры зарубежного законодательства. Ответы на вопросы читателей, советы и консультации.

ЗАО «Законодательство и экономика» - 111395, г. Москва, ул. Юности, д. 5/1, корп. «Б»
тел./факс: (499) 374-5541, E-mail: laweco@aha.ru / Интернет: www.lawecon.ru

ПОДПИСНЫЕ ИНДЕКСЫ
каталог Агентства «Роспечать»

для предприятий
и организаций
71327

для индивидуальных
подписчиков
48627

