



Налоговые споры: факультативный ущерб и особенности его взыскания с налоговых органов

Школик О.А., доцент кафедры социально-экономических дисциплин

Уральский юридический институт МВД России, Екатеринбург, Россия

Аннотация. В статье отражены результаты исследования сущности факультативного ущерба, возникающего в виде судебных расходов по налоговым спорам. Раскрывается факультативный характер данного ущерба, исследуются классификация и характеристика судебных издержек, совокупность свойств особой категории судебных расходов – издержек на оплату услуг по судебному представительству. Рассматриваются тенденции рынка услуг по судебному представительству в спорах с государственными органами, как последствия систематического и безосновательного сокращения сумм судебных расходов.

Ключевые слова: налоговые споры; налоговые отношения; судебные расходы; факультативный ущерб; возмещение ущерба.

Tax disputes: optional damages and the specifics of its recovery from tax authorities

Shkolik O.A., Associate Professor of the Department of socio-economic disciplines

Ural Law Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia, Yekaterinburg, Russia

Annotation. The article reflects the results of a research of the nature of optional damages arising in the form of court costs in tax disputes. The optional nature of this damage is revealed, the classification and characteristics of court costs are investigated, as well as the set of properties of a special category of court costs – the cost of paying for judicial representation services. The trends of the judicial representation services

market in disputes with government agencies are considered as the consequences of a systematic and unjustified reduction in court costs.

Key words: tax disputes; tax relations; court costs; optional damages; compensation for damages.

Налоговые споры представляют собой особую категорию судебных дел, возникающих из отношений с государством. Предметом налогового спора может выступать любое действие или бездействие со стороны налогового органа, в лице своих должностных лиц, вступающего в отношения с налогоплательщиком. Основная масса налоговых споров связана с обжалованием ненормативных правовых актов налоговых органов, в рамках которых налоговыми органами производится привлечение налогоплательщиков к ответственности в виде штрафа, в основной своей массе с сопутствующим доначислением сумм налогов (недоимок) и взысканием пени.

Согласно статистическим данным Верховного суда РФ, за предшествующие 5 лет, среднегодовое количество налоговых споров, в которых ответчиком выступала Федеральная налоговая служба, составило 2591 судебный иск/год (Табл. 1). При этом, обратим внимание на то, что среднегодовая доля судебных дел, в которых судами решения были вынесены в пользу налогоплательщиков составляет более 50% [1].

Таблица 1

Статистика по налоговым спорам (шт./год, %%)

Год	Количество рассмотренных исков	Прирост	Количество удовлетворенных исков	Доля удовлетворенных исков
2019	2 895	-40,49%	1 628	56,23%
2020	2 660	-8,12%	1 517	57,03%
2021	1 870	-29,70%	710	37,97%
2022	2 358	26,10%	1 121	47,54%
2023	3 172	34,52%	1 688	53,22%
Ср. годовое	2 591	-3,54%	1 333	50,40%

Иными словами, чуть более чем в половине налоговых споров, действия налоговых органов были признаны судами как неправомерные, т.е. нарушающие права и интересы налогоплательщиков. В результате таких неправомерных действий со стороны государства, выступающего в данном случае в лице налоговых органов, налогоплательщикам причиняется вред, выражающийся в материальном ущербе.

Материальный ущерб от налоговых споров, возникших в результате неправомерных действий налоговых органов можно классифицировать по нескольким основаниям на: основной и факультативный; непосредственный и опосредованный; и т.д. Например, незаконно взысканные недоимка, штраф и пени, одновременно относятся к категориям основного и непосредственного ущерба. В данном случае, основной ущерб – это тот ущерб, взыскание которого и является ключевой причиной возникновения самого судебного спора, материальным предметом иска, предъявленного налоговому органу. При этом, незаконное взыскание самым непосредственным образом лишило налогоплательщика финансовых ресурсов в объеме списанных денежных сумм.

Совершенно иная категория ущерба наблюдается в ситуации, когда в результате противоправных действий налогового органа налогоплательщику причиняется опосредованный вред. Например, когда в результате блокировки расчетных счетов, ареста имущества или иных схожих действий, налогоплательщик не может исполнить обязательства перед третьими лицами — кредитные обязательства перед банками, обязательства по сделкам с контрагентами, налоговые обязательства перед государством по иным налогам и сборам и т.д., и, в связи с этим несет убытки, т.е. основной ущерб, опосредованный противоправными действиями государственного органа.

В тоже время, возникшей перед налогоплательщиком необходимости судебной защиты своих прав и интересов, сопутствует бремя несения расходов на ведение судебных тяжб. Эти судебные расходы образуют факультативный ущерб для налогоплательщика, который должен быть возмещен вместе или после основного.

Основополагающая сущность возмещения судебных расходов носит характер компенсации факультативного материального ущерба, который был причинен стороне, выигравшей в споре. В этом плане факультативность ущерба выражается в дополнении к основному ущербу, явившегося причиной самого судебного спора. Сущностная специфика возмещения судебных расходов в рамках дел из частных споров несколько иная, нежели в рамках дел из публичных споров, поскольку здесь ущерб взыскивается с конкретного публично-властного субъекта (государственного органа). Таким образом, возмещение судебных расходов по налоговым спорам самым непосредственным образом касается финансовых интересов государства [2].

Процессуальные нормы определяют структуру судебных расходов через обособление таких элементов как судебные издержки и государственная пошлина.

Судебные издержки, в свою очередь, можно разделить на:

- безусловные – расходы, понесенные участниками спора в рамках его рассмотрения судом, перечень которых достаточно ясно определен в процессуальном законе;
- условные – расходы, не предусмотренные нормами процессуального законодательства, но признаваемые таковыми по усмотрению суда [3].

В категории безусловных расходов в особую подкатегорию выделяются расходы на оплату услуг юристов по судебному представительству. Свойства данной категории, которые и делают ее особенной с точки зрения процессуальных особенностей взыскания, образуют собой целую совокупность.

Во-первых, в числовом выражении ее материального объема, данная категория расходов занимает самую массивную долю в структуре всех судебных расходов взыскиваемых в рамках большинства дел. Особенно это свойство проявляется именно в делах из публичных правоотношений. Например, для сравнения обратим внимание на дела из частных правоотношений — экономические споры из гражданских отношений, где тривиальный набор судебных расходов складывается из государственной пошлины, подлежащая

уплате величина которой в соответствии со ст. 333.21 НК РФ зависима от цены иска и ограничена внушительной суммой в 10 млн. рублей, расходов на юридическую помощь, взыскиваемый размер которых ограничен пределами разумности, а также состоит из традиционно незначительных сумм на проведение экспертиз, привлечение специалистов и т.д. Очевидно, что в данной категории дел, борьба за лидирующие позиции потенциально может развернуться между безусловно взыскиваемой госпошлиной и расходами на юридическую помощь, особенно, если их рассматривать не с позиции сумм, предъявляемых к взысканию, а с позиции сумм, реально взысканных [4]. По налоговым спорам, при аналогичном тривиальном наборе, напротив, госпошлина ограничена суммой в 50 тыс. рублей, а следовательно, ни один из видов судебных издержек или расходов, кроме расходов на юридическую помощь потенциально не может занимать доминирующего положения.

Во-вторых, с позиции формирования доказательственной базы, обоснования не только их реальной необходимости, но и их соответствия разумным пределам, это самая сложная категория судебных издержек. В самом обобщенном и элементарном виде, процесс доказывания предполагает первоначально подтверждение факта того, что расходы были понесены. Это в свою очередь требует обширного внимания и трудозатрат как со стороны взыскателя, так и со стороны суда, поскольку факт расходов является многокомпонентным. Иными словами, доказывание факта расходов, предполагает не только подтверждение самого факта транзакции, т.е. получения оплаты представителем от заказчика, но и подтверждение правомерности расходов — исследование и подтверждение правового основания (договора, правовой сущности уплачиваемых по нему сумм и т.д.), подтверждение судебного характера расходов (исследование и подтверждение функционала и полномочий представителя во взаимосвязи с выполненными действиями представителя) и т.д.

В-третьих, с позиции анализа соотношения сумм, предъявляемых к взысканию с фактически взысканными (присужденными) суммами, свойством

данной категории судебных издержек является то, что взыскание их в полном объеме представляет собой настолько необычайное событие, что в среде юридической практики воспринимается как явление феноменальное. Опять же это свойство наиболее ярко проявляется именно при взыскании издержек по налоговым спорам. В пользу данного довода свидетельствуют аналитические данные о практике взыскания судебных расходов. Так, например, из аналитических обзоров, проводимых профессиональным юридическим порталом «Право.Ру» следует, что из десяти самых крупных возмещений судебных расходов, по судебным актам изданным в течение 2023 года, требования взыскателя по расходам были удовлетворены в полном объеме лишь в трех делах [5]. При этом, по делам с частичным удовлетворением требований о взыскании расходов на юридическую помощь, максимальная доля взыскания составила 52,6% от предъявленных к взысканию сумм, а минимальная 5,78%. Более того, также нужно обратить внимание на то, что среди дел, попавших в рейтинговый аналитический обзор нет ни одного дела из налоговых или иных публичных правоотношений. Иными словами, все судебные издержки, судьба которых была решена в указанных делах, были понесены частными хозяйствующими субъектами и предъявлялись ими к взысканию с противных сторон, т.е. с других частных хозяйствующих субъектов, а следовательно, тут ни коим образом не задевались финансовые интересы государства.

Отсюда мы приходим к фундаментальной гипотезе данного исследования — в силу следования финансовым интересам государства, материальные и процессуальные аспекты осуществления правосудия и как результат принятия судебных решений о взыскании судебных издержек на юридическую помощь по делам из публичных правоотношений (в т.ч. по налоговым спорам) таковы, что идут в разрез с конституционными положениями об обязательном возмещении каждому лицу, ущерба причиненного ему государством. В силу этого, рассмотрение арбитражными судами вопросов о возмещении расходов на юридических представителей налогоплательщиков в спорах с налоговыми органами, является поверхностным и немотивированным, что в конечном итоге

приводит к лишь к частичной компенсации факультативного ущерба, возмещение которого многократно ниже тех судебных расходов, которые реально были понесены налогоплательщиком [6]. Тем самым и нарушается гарантированное конституционное право налогоплательщика на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями налоговых органов и их должностных лиц.

Рассмотрим аспекты арбитражного судопроизводства при взыскании судебных издержек по делам из публичных правоотношений на двух кейсах с идентичными налоговыми спорами, которые рассматривались в рамках дел №А60-42662/2022 и А60-43970/2022. По итогам рассмотрения заявлений о взыскании заявленных судебных расходов по данным делам, судами были приняты идентичные по мотивировке и весьма схожие по результирующей части решения. Все заявленные судебные расходы, за исключением расходов на представителей, были удовлетворены в полном объеме. Что же касается расходов на представителей, то здесь судом сумма взысканных расходов была сокращена — по первому делу в 12 раз и составила 8,3% от заявленной суммы издержек данной категории, а по второму делу в 7,5 раз и составила 14,1% от заявленной суммы. При этом, судебные решения не содержат какого-либо обоснования причин и количественных критериев или пределов, которыми руководствовались суды при сокращении заявленных сумм.

Абсолютно очевидно, что решения были вынесены судами с нарушением норм процессуального закона. Следуя правовой позиции высших судебных инстанций, уменьшение судом суммы предъявленных к возмещению судебных расходов допускается только если он признает эти расходы чрезмерными и неразумными в силу конкретных обстоятельств и доказательств, в противном случае такое уменьшение является произвольным, а потому недопустимым. Поскольку в вынесенных судебных актах отсутствуют какие-либо конкретные обстоятельства, из которых исходили суды, многократно сокращая суммы возмещения судебных расходов, следовательно уменьшение осуществлено судами произвольно, т.е. противоправно.

Однако, исходя из приведенного выше доказательства того, что решения были вынесены судами с нарушением норм процессуального закона, тем не менее весьма актуальным остается вопрос о коренных факторах, предопределивших их принятие в таком виде. Исследуя практику разрешения вопросов о судебных расходах, в рамках налоговых споров, выяснилось, что такой судебный подход является широко применимым и достаточно устоявшимся, поскольку суды стараются максимально сокращать размер и объем судебных расходов, особенно когда их взыскивают с государственных органов [7]. Иными словами, судебные инстанции осознанно придерживаются такого подхода при разрешении вопросов о судебных расходах, при котором качественная мотивировка и обоснование судебного решения идут в разрез с финансовыми интересами государства. В качестве примера можно привести решение апелляционной инстанции по одному из указанных выше дел. В нем апелляционным судом приводятся факты и выводы, не соответствующие как фактическим обстоятельствам дела, так и действительному содержанию решения суда первой инстанции. Так, в частности, одним из подобных доводов апелляционного суда является тот, согласно которому суд первой инстанции абсолютно верно и мотивированно сократил объем признаваемых им расходов на юридическую помощь, поскольку в этот момент он основывался на тех расценках юристов, оказывающих услуги судебного представительства, которые не только сложились в регионе, но еще и учитывают налоговую категорию дел. При этом, судом апелляционной инстанции данный вывод был усмотрен «между строк» судебного решения первой инстанции. Это следует из того, что ни в одном судебном акте, не содержится не только конкретных данных, которыми руководствовались судьи, но даже и не определено данными какого конкретно региона руководствовались суды первой и апелляционной инстанций.

Особо нужно отметить то, что систематическая практика безосновательного сокращения сумм судебных расходов, предъявленных к возмещению, выражается не только в естественных и очевидных последствиях — нарушении конституционного права налогоплательщика, на компенсацию

полученного им ущерба, но и проявляется в более широком охвате. Например, одной из давних и устоявшихся тенденций рынка юридических услуг (услуг по судебному представительству) в отношении налоговых споров и иных споров с государством, является стремление адвокатов и иных юристов избегать стадии взыскания судебных расходов по публичным делам, в т.ч. которые они сопровождали при рассмотрении дела по существу. В подтверждение данного тезиса приведем понятный и весьма наглядный довод — судьбу выше рассмотренных дел, постигла такая же участь. Причина данной тенденции раскрывается двойственностью факторов непосредственным образом связанных с обоснованностью судебных решений по расходам. С одной стороны, процессуальная работа по подготовке и сопровождению взыскания судебных расходов весьма скрупулезна и трудоемка, а с другой стороны, в силу такого патологического подхода, бессмысленна как по трудозатратам, так и по экономическому эффекту. Параллельно с этим, преобладание свойства необоснованности в судебных решениях по расходам, формирует дискредитирующие факторы, которые ложатся тягостным бременем на плечи профессиональных субъектов рынка юридических услуг. Такие судебные подходы по расходам делают репутационные риски для юридических представителей непомерными, а представление интересов стороны при возмещении расходов неприемлемым, в тоже время они вносят некоторую сомнительность при восприятии клиентами стоимости самих услуг по судебному представительству, если вероятность их будущего возмещения в более-менее адекватных объемах стремится к нулю.

Библиографический список:

1. ВС РФ: Судебная статистика [электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <https://vsrf.ru/documents/statistics/> (Дата обращения: 01.12.2024)
2. Пепеляев С.Г. Компенсация расходов на правовую помощь в арбитражных судах / С.Г. Пепеляев. – М.: Альпина Паблишер, 2013. – 186 с.
3. Сасов К.А. Судебные издержки глазами налогового юриста [электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <https://www.pgplaw.ru/analytics->

and-brochures/articles-comments-interviews/legal-costs-the-eyes-of-a-tax-lawyer-/

(Дата обращения: 01.12.2024)

4. Князькин, С. И. Проблема определения разумности и обоснованности судебных расходов по спорам с органами государственной власти / С.И. Князькин, Д.Ю. Юнев // Право и государство: теория и практика. – 2023. – № 6(222). – С. 15-17.

5. Право.Ру. Судебные расходы: итоговый рейтинг 2023 года [электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <https://pravo.ru/story/250570/> (Дата обращения: 01.12.2024)

6. Сосновский, С.А. Тенденции практики Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ по налоговым делам / С.А. Сосновский, Н.И. Кононов // Налоговед. – 2018. – № 8. – С. 6-17.

7. Сасов К.А. Взыскание судебных расходов с налоговой и других госорганов: обзор позиций судов [электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/articles-comments-interviews/vzyskanie-sudebnykh-raskhodov-s-nalogovoy-i-drugikh-gosorganov-obzor-pozitsiy-sudov-/> (Дата обращения: 01.12.2024)

References:

1. The Supreme Court of the Russian Federation: Judicial statistics [electronic resource] – Access mode. – URL: <https://vsrf.ru/documents/statistics/> (Date of access: 12/01/2024)

2. Pepelyaev S.G. Compensation of expenses for legal assistance in arbitration courts / S.G. Pepelyaev. – М.: Alpina Publisher, 2013. – 186 p.

3. Sasov K.A. Court costs through the eyes of a tax lawyer [electronic resource] – Access mode. – URL: <https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/articles-comments-interviews/legal-costs-the-eyes-of-a-tax-lawyer-/> (Date of access: 12/01/2024)

4. Knyazkin, S.I. The problem of determining the reasonableness and reasonableness of court costs in disputes with public authorities / S.I. Knyazkin, D.Yu. Yunev // Law and the state: theory and practice. – 2023. – № 6(222). – Pp. 15-17.

5. Law.Ru. Court costs: the final rating of 2023 [electronic resource] – Access mode. – URL: <https://pravo.ru/story/250570> / (Date of access: 12/01/2024)
6. Sosnovsky, S.A. Trends in the practice of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation in tax matters / S.A. Sosnovsky, N.I. Kononov // Tax specialist. – 2018. – № 8. – pp. 6-17.
7. Sasov K.A. Recovery of court costs from the tax and other government agencies: an overview of the positions of the courts [electronic resource] – Access mode. – URL: <https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/articles-comments-interviews/vzyskanie-sudebnykh-raskhodov-s-nalogovoy-i-drugikh-gosorganov-obzor-pozitsiy-sudov/> / (Date of access 12/01/2024)