

СУДЕБНОЕ РЕШЕНИЕ ПО ДЕЛАМ О ЗАЩИТЕ ПРАВ И ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Ю.А. АРТЕМЬЕВА

ФГБОУ ВПО «Российский университет дружбы народов», г. Москва

Ключевые слова и фразы: арбитражный суд; защита прав и интересов; иск; налоговые споры; налогоплательщик; судебное решение.

Аннотация: Детально анализируются особенности судебного решения в делах по налоговым спорам, рассматриваемым арбитражными судами. Исследуется суть каждого требования, предъявляемого к судебному решению, а также характеризуются условия, призванные обеспечить вынесение судами правосудных судебных решений по делам о защите прав и интересов налогоплательщика.

Обязательность действия судебного решения по делам о защите прав и интересов налогоплательщика и его стабильность обеспечиваются определенными требованиями, которые предъявляются к содержанию основного акта правосудия и вытекают из задач арбитражного судопроизводства: во-первых, защитить нарушенное, непризнанное или оспариваемое право, восстановить и обеспечить возможность его надлежащего осуществления; во-вторых, оказать воспитательное влияние на участников судопроизводства, а также на широкий круг граждан. Такие задачи могут быть выполнены при условиях, если решение суда понятно, убедительно, справедливо, то есть если осуществленная защита отвечает установленным судом обстоятельствам и закону, который регулирует спорные налоговые правоотношения, субъективные права и обязанности, факты. Следовательно, судебное решение в налоговых спорах, как акт, который принимается органом правосудия в определенных арбитражным процессуальным законом формах, должен отвечать определенным требованиям.

Исследованию требований, которые предъявляются к судебному решению, в научной литературе уделяли внимание такие ученые, как М. Гурвич, П. Сергейко, М. Ткачов, В. Щеглов [1–4]. Вместе с тем вопрос требований, предъявляемых к судебному решению, остается чрезвычайно актуальным как для практики, так и для теории арбитражного процесса и налогового права.

Целью данной статьи является исследование требований, которые предъявляются к

судебному решению о защите прав и интересов налогоплательщика для выяснения сущности его основных признаков, их соотношения и путей достижения законного и обоснованного решения суда, выявления условий, которые обеспечивают правосудность судебного решения, а также для выработки обоснованных предложений для совершенствования действующего законодательства.

Требования, которым должно отвечать решение суда по налоговым спорам, предусмотрены законом и разделяются на требования, предъявляемые к содержанию, и требования, предъявляемые к форме судебного решения.

Важнейшее требование, которое предъявляется к судебному решению в налоговых спорах – законность. Арбитражное процессуальное законодательство прямо указывает, какие судебные решения являются законными: законным является решение, которым суд, исполнив все требования арбитражного судопроизводства, решил дело по закону (ч. 2 в. 213). Законность судебного решения в налоговых спорах определяют применение норм налогового права, соблюдение и выполнение норм арбитражного процессуального права.

Законность судебного решения определяется правильным применением норм налогового права. Суд применяет нормы налогового права к фактическим обстоятельствам конкретного дела. Применение норм налогового права проходит последовательные стадии. Нередко ошибка, допущенная на одной стадии, обусловит ошибки на всех последующих стадиях применения норм права. Первая стадия приме-

нения нормы права заключается в юридической квалификации фактических взаимоотношений сторон налогового спора; следующая стадия – в правильном истолковании судом содержания и значения налоговой нормы; последняя стадия применения норм права состоит в установлении в резолютивной части решения правовых выводов, предусмотренных диспозицией и санкцией применяемой нормы материального права.

Анализ материалов судебной практики по налоговым спорам показывает, что существуют следующие нарушения или неправильные применения судами норм налогового права: применение закона, который не распространяется на данные правоотношения; неприменение закона, который подлежит применению. Однако было бы правильным вообще исключить из текста главы 27.1 Арбитражного процессуального кодекса (АПК) слово «нарушение», поскольку применение – это единственная форма реализации судом правовых норм, и незаконность решения выявляется именно в неправильном их применении.

Законность решения в налоговых спорах связана не только с правильным применением норм налогового права. Законным следует считать решение, принятое в соответствии с содержанием и требованиями норм арбитражного процессуального права. Процессуальная форма производства арбитражных дел, внутренне свойственная правосудию, и является обязательным условием законности решения, поскольку она является гарантией права сторон и других лиц, которые принимают участие в деле, на судебную защиту [5].

Нормы арбитражного процессуального права, устанавливающие порядок деятельности суда при решении дел по налоговым спорам, являются не просто техническими правилами, а последовательной системой норм, которые обеспечивают полное и всестороннее исследование дела, что, в свою очередь, является необходимой предпосылкой для правильного решения спора. Соблюдая, выполняя и используя нормы процессуального права, суд устанавливает степень надлежащего поведения субъектов правоотношений и тем самым создает предпосылки для надлежащего развития процесса, правильного решения спора. Однако для правильного решения спора необходимо также, чтобы субъекты процессуальных правоотношений правильно осуществляли свои права, точно исполняли свои обязанности, чтобы их фактическое поведение отвечало законодательно установленному. Для устранения процессуальных нарушений со стороны участников спора

суду предоставлено право применять принуждение относительно нарушителей процессуальных норм.

Следовательно, законность судебного решения зависит от правильного соблюдения, выполнения и использования процессуальных норм судом, а также от последовательного соблюдения процессуальных прав и обязанностей всеми другими субъектами спорных правоотношений.

Таким образом, законным является решение, принятое при точном соблюдении и выполнении норм процессуального права, а также в полном соответствии с нормами материального права, которые подлежат применению к данным правоотношениям, или основано на применении в необходимых случаях закона, который регулирует подобные отношения или исходит из общих принципов и содержания законодательства.

В соответствии со ст. 15 АПК, решения суда должны быть не только законными и мотивированными, но и обоснованными. Обоснованность – важнейший признак, который определяет правосудность судебного решения в налоговых спорах. Обоснованным является решение, когда в нем отражены факты, имеющие значение для данного дела, которые подтверждены проверенными судом доказательствами, удовлетворяющими требованиям закона об их принадлежности и допустимости, общеизвестными обстоятельствами, которые не нуждаются в доказывании, а также тогда, когда решение содержит исчерпывающие выводы суда, вытекающие из установленных фактов [6].

Таким образом, требование обоснованности – это требование к фактической стороне решения. Условиями обоснованности решения в налоговых спорах являются: полное выяснение судом обстоятельств, имеющих значение для дела; доказанность обстоятельств, которые суд считает установленными; соответствие выводов суда изложенным в решении обстоятельствам дела.

Следовательно, обоснованность судебного решения в налоговых спорах зависит, в первую очередь, от полного выяснения судом обстоятельств дела. Существенными обстоятельствами являются юридические факты. На выяснение всей совокупности юридических фактов и направлена деятельность суда при решении конкретного спора. Невыяснение судом хотя бы одного такого факта свидетельствует о неполноте исследования обстоятельств дела и о необоснованности решения.

В зависимости от характера отношений между сторонами совокупность юридических

фактов, которые подлежат выяснению по делу, будет разной. Ведь, как справедливо отмечает Л. Лесницкая, тот же факт в одном случае может иметь значение для правильного решения спора, в другом же случае он может такого значения не иметь [7].

При рассмотрении дела суд должен наметить пределы исследования, исходя из конкретных обстоятельств дела и из юридической квалификации, поскольку суду необходимо с наименьшими затратами процессуальных средств выяснить все необходимые факты по делу. Неустановление пределов выяснения обстоятельств дела может негативно отразиться на практической деятельности суда. Следовательно, полное выяснение судом обстоятельств дела заключается в установлении всех юридических фактов, которые имеют значение для установления существующих между сторонами правовых отношений или соответствующих действий.

Одним из признаков обоснованности судебного решения в налоговых спорах является доказанность обстоятельств, имеющих значение для дела, которые суд считает установленными. Определив круг фактов, которые подлежат установлению по делу, суд должен глубоко и всесторонне их исследовать и оценить. Суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, которое основывается на всестороннем, полном, объективном и непосредственном рассмотрении в судебном заседании всех обстоятельств дела в их совокупности, руководствуясь законом. Ни одно доказательство не имеет для суда заранее установленного значения. Правильная оценка доказательств является необходимым условием принятия обоснованного решения. Необоснованность решения в данной форме возникает, если суд нарушает правила о совокупной оценке доказательств при принятии решения или берет за основу неполные, недостоверные или недопустимые доказательства [8].

Следующим признаком обоснованности судебного решения является соответствие выводов суда изложенным в решении обстоятельствам дела. В основу решения суда должен быть положен вывод, который логически вытекает из всех фактов, которые проверены, исследованы и установлены в процессе рассмотрения дела по существу. Только в случае, если оценка доказательств была сделана судом свободно, без постороннего вмешательства, на основе внутреннего убеждения, если при оценке доказательств суд основывался на совокупности всех обстоятельств дела, можно рассчитывать

на правильные выводы суда. При рассмотрении налоговых дел в арбитражном суде в основу решения не могут быть положены вероятностные суждения об обстоятельствах дела. Выводы суда должны отвечать истине. Истина устанавливается только в результате полного, всестороннего и объективного исследования судом всех обстоятельств дела, на основании сопоставительности между заинтересованными лицами из совокупности всех сторон, явлений действительности и их взаимоотношений.

Наряду с требованиями законности и обоснованности, судебное решение в налоговых спорах должно отвечать требованиям, которые обеспечивают полноту решения, то есть в решении должен содержаться ответ на все заявленные истцом и рассмотренные судом требования и выдвинутые против них возражения [9].

Судебное решение должно исчерпывающе решить вопрос о каждом требовании. Требование полноты решения суда вытекает из ст. 170 АПК. По общему правилу, рассмотрев дело, в котором совмещено несколько исковых требований, суд обязан принять решение относительно иска в целом, которое будет содержать совокупность ответов на все исковые требования. Также, если в процессе был заявлен и рассмотрен одновременно с первоначальным встречный иск, судебное решение должно содержать исчерпывающие выводы относительно каждого из рассмотренных требований [10].

В арбитражном процессе не допускаются решения, в которых судом подтверждается право, а сумма иска устанавливается в самостоятельном производстве, то есть промежуточные решения. Отдельное решение вопроса об удовлетворении требования и вопроса о его размере могло бы способствовать неправильности решения в целом. Кроме того, принятие промежуточных решений затягивало бы рассмотрение дела в связи с необходимостью нового судебного разбирательства, а это не отвечает принципу оперативности. Решение должно решить все требования, которые содержатся в иске, одним актом.

В силу требования полноты в решении суда должен быть решен вопрос о судебных расходах. Если суд освобождает кого-либо из лиц, которые принимают участие в деле, от уплаты судебных расходов, об этом должно быть указано в решении.

Нарушение требования полноты решения обуславливает отмену решения, за исключением точно определенных законом случаев, когда такие недостатки могут быть исправлены иным способом (принятием дополнительного

решения).

Еще одним из требований, которые предъявляются к судебным решениям в налоговых спорах, является определенность. Решение должно дать полностью определенный ответ по спорному требованию. Любые сомнения должны быть устранены, в правоотношения между сторонами должна быть внесена полная ясность. Следует согласиться с М. Гурвичем, по мнению которого решение суда не должно оставлять место для каких-либо коллизий, оснований для новых споров и жалоб [11]. Это требование предопределяет реальность выполнения решения. Определенностью характеризуются все части решения, но особое значение это требование имеет для резолютивной части. Определенность резолютивной части решения заключается, прежде всего, в том, что суд четко определяет, удовлетворен ли иск или в удовлетворении отказано; если иск удовлетворен, то, что именно присуждается истцу, какое право признается за ним, к чему обязывается ответчик [12]. Суд не имеет право принимать решения, которые бы обязывали ответчика или другого лица выполнить на свой выбор одно из нескольких действий. В связи с этим решение не допускает альтернативных суждений, которые делают невозможным его принудительное выполнение. Существование альтернативных решений в налоговых спорах нельзя признать, поскольку они оставляют нерешенным спор между сторонами. Суд в процессе судебного разбирательства должен исключить, устранить альтернативу, прийти к единому мнению и принять определенное решение [13].

Определенность решения в налоговых спорах важна прежде всего для участников дела, а также для лиц, которые призваны исполнять решение суда. Нарушение требования определенности судебного решения делает невозможным его выполнение.

Следующим требованием, которое предъявляется к судебному решению в налоговых спорах, является его безусловность. Исполнение решения как акта органа государственной власти не может ставиться в зависимость от наступления или ненаступления каких-либо условий. Это могло бы вызывать на стадии вы-

полнения между сторонами спор по поводу наступления этих условий и, соответственно, невозможность выполнения решения.

Включение в решение условий, от которых зависит выполнение решения, подчеркивало бы, что прежде, чем начать выполнение, следовало бы установить факт наступления таких условий, а для этого часто приходилось бы делать новое исследование, в первую очередь в случаях, когда между сторонами возникал спор об этих условиях [14].

Органы, обеспечивающие исполнение судебного решения, фактически могли бы дополнять и изменять решение суда. Такое положение нарушало бы компетенцию суда и порядок исполнения решений. Очевидно, что условное решение является недопустимым, потому что оно не устраняет спор между сторонами и оставляет неясность в их отношениях.

Кроме требований законности, обоснованности, полноты, определенности и безусловности, решение суда должно отвечать установленной законом форме. К требованиям формы судебного решения следует отнести три момента:

- решение суда должно быть оформлено в виде письменного документа;
- решение суда, как документ, должно соответствовать определенному законом содержанию и быть изложено в строгой последовательности; текст решения должен иметь определенные реквизиты и составные части в соответствии с требованиями закона; любое нарушение правил, которые устанавливают обязательное содержание решения, является основанием для отмены решения судом высшей инстанции;
- решение суда должно быть изложено ясно и точно.

Требование высокой культуры судебного решения касается как содержания закрепленных в нем суждений, так и формы их изложения.

Изложенное позволяет сделать следующий вывод: для того, чтобы решение суда обеспечивало реальную защиту прав и интересов налогоплательщиков, оно должно быть законным, обоснованным, полным, определенным, безусловным, изложенным с соблюдением процессуальной формы.

Литература

1. Гурвич, М.А. Решение советского суда в исковом производстве / М.А. Гурвич. – М. : ВЮЗИ, 1955. – 128 с.
2. Сергейко, П.Н. Законность, обоснованность и справедливость судебных актов / П.Н. Сергейко. – Краснодар : Кубан. ун-т, 1974. – 191 с.
3. Ткачев, Н.И. Законность и обоснованность судебных постановлений по гражданским

делам / Н.И. Ткачев. – Саратов, 1987. – 110 с.

4. Щеглов, В.Н. Законность и обоснованность судебного решения по гражданско правовому спору / В.Н. Щеглов. – Новосибирск : Новосибирское книжное изд-во, 1958. – 88 с.

5. Пушкар, Е.Г. Исковое производство в советском гражданском процессе (Процессуальные последствия возбуждения дел) / Е.Г. Пушкар. – Л., 1978. – 199 с.

6. Чудиновская, Н.А. Установление юридических фактов в гражданском и арбитражном процессе / Н. А. Чудиновская ; науч. ред. В.В. Ярков. – М. : Волтерс Клувер. – 2008. – VIII. – 179 с.

7. Лесницкая, Л.Ф. Основания к отмене обжалованных судебных решений / Л.Ф. Лесницкая. – М. : Юрид. лит., 1962. – 134 с.

8. Справочник по доказыванию в гражданском судопроизводстве / С.Л. Дегтярев, А.В. Закарлюка, Л.М. Звягинцева [и др.] ; под ред. И.В. Решетниковой. – М. : Норма, 2002. – 480 с.

9. Васильев, С.В. Гражданский процесс / С.В. Васильев. – Харьков : Одиссей, 2006. – 512 с.

10. Смушкина, Б. Гражданский процесс / Б. Смушкина, Т.В. Суркова, О.С. Черникова. – М. : Издательство : Омега-Л, 2008. – 320 с.

11. Борисов, М.С. Теоретические и практические проблемы законной силы судебного решения : автореф. дис. ... канд. юрид. наук по спец. 12.00.15 / М.С. Борисов. – Саратов : Саратовская государственная академия права, 2010. – 28 с.

12. Ханова, Р. Почему суды превратились в «фабрику» по изготовлению судебных решений / Р. Ханова // Закон и бизнес. – 2011. – № 27(1014). – С. 1–12.

13. Пятилетов, И.М. Распоряжение сторонами гражданскими материальными и процессуальными правами в суде первой инстанции : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. № 712 «Гражданское право и гражданский процесс» / И.М. Пятилетов. – М., 1970. – 23 с.

References

1. Gurvich, M.A. Reshenie sovetskogo suda v iskovom proizvodstve / M.A. Gurvich. – M. : VJuZI, 1955. – 128 s.

2. Sergejko, P.N. Zakonnost', obosnovannost' i spravedlivost' sudebnyh aktov / P.N. Sergejko. – Krasnodar : Kuban. un-t, 1974. – 191 s.

3. Tkachev, N.I. Zakonnost' i obosnovannost' sudebnyh postanovlenij po grazhdanskim delam / N.I. Tkachev. – Saratov, 1987. – 110 s.

4. Weglov, V.N. Zakonnost' i obosnovannost' sudebnogo reshenija po grazhdansko pravovomu sporu / V.N. Weglov. – Novosibirsk : Novosibirskoe knizhnoe izd-vo, 1958. – 88 s.

5. Pushkar', E.G. Iskovoe proizvodstvo v sovetskom grazhdanskom processe (Processual'nye posledstviya vzbuzhdenija del) / E.G. Pushkar'. – L., 1978. – 199 s.

6. Chudinovskaja, N.A. Ustanovlenie juridicheskikh faktov v grazhdanskom i arbitrazhnom processe / N. A. Chudinovskaja ; nauch. red. V.V. Jarkov. – M. : Volters Kluver. – 2008. – VIII. – 179 s.

7. Lesnickaja, L.F. Osnovaniya k otmene obzhalovannyh sudebnyh reshenij / L.F. Lesnickaja. – M. : Jurid. lit., 1962. – 134 s.

8. Spravochnik po dokazyvaniju v grazhdanskom sudoproizvodstve / S.L. Degtjarev, A.V. Zakarljuka, L.M. Zvjaginceva [i dr.] ; pod red. I.V. Reshetnikovoj. – M. : Norma, 2002. – 480 s.

9. Vasil'ev, S.V. Grazhdanskij process / S.V. Vasil'ev. – Har'kov : Odisej, 2006. – 512 s.

10. Smushkina, B. Grazhdanskij process / B. Smushkina, T.V. Surkova, O.S. Chernikova. – M. : Izdatel'stvo : Omega-L, 2008. – 320 s.

11. Borisov, M.S. Teoreticheskie i prakticheskie problemy zakonnoj sily sudebnogo reshenija : avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk po spec. 12.00.15 / M.S. Borisov. – Saratov : Saratovskaja gosudarstvennaja akademija prava, 2010. – 28 s.

12. Hanova, R. Pochemu sudy prevratilis' v «fabriku» po izgotovleniju sudebnyh reshenij / R. Hanova // Zakon i biznes. – 2011. – № 27(1014). – S. 1–12.

13. Pjatiletov, I.M. Rasporjazhenie storonami grazhdanskimi material'nymi i processual'nymi pravami v sude pervoj instancii : avtoref. dis. ... kand. jurid. nauk : spec. № 712 «Grazhdanskoe pravo i grazhdanskij process» / I.M. Pjatiletov. – M., 1970. – 23 s.

Judgments in Cases Protecting the Rights and Interests of Taxpayers

Yu.A. Artemyeva

Peoples' Friendship University of Russia, Moscow

Key words and phrases: court decision; tax disputes; lawsuit; arbitration court; protection of rights and interests; taxpayer.

Abstract: The paper analyzes in detail the nature of judicial decisions in cases of tax disputes dealt by arbitration courts. The essence of each claim that applies to the court decision has been investigated, and the conditions to ensure the court judgments concerning the protection of the rights and interests of taxpayers have been characterized.

© Ю.А. Артемьева, 2012