

**ДОКАЗАТЕЛЬСТВА РАЗУМНОСТИ СУДЕБНЫХ ИЗДЕРЖЕК  
ОРГАНИЗАЦИЙ В НАЛОГОВЫХ СПОРАХ****EVIDENCES OF THE REASONABLENESS OF THE ORGANIZATIONS'  
JUDICIAL COSTS IN TAX DISPUTES**

*Кизилов Вячеслав  
Владимирович,*

*к.ю.н., доцент кафедры  
административного и финан-  
сового права НОУ ВПО «Ом-  
ский юридический институт»  
г. Омск;*

*Kizilov Viacheslav  
Vladimirovich,*

*c.j.s, Associate Professor,  
Department of Administrative  
and financial law of the Non-  
State educational institution  
of Higher vocational education  
«Omsk Institute of law», Omsk;*

Рассматриваются проблемные во-  
просы, связанные с оценочной катего-  
рией разумных пределов судебных рас-  
ходов. Выделяя из судебных расходов  
судебные издержки, в том числе состав-  
ляющую судебных издержек – расходы  
на услуги представителя, вызывающие  
наибольшие возражения стороны отно-  
сительно их размера, предлагается в ка-  
честве доказательств разумности данной  
части судебных издержек механизм фор-  
мирования стоимости услуг представите-  
ля, основанный на нормировании затрат  
времени по видам совершаемых юриди-  
ческих и физических действий предста-  
вителя. Обосновываются необходимые  
доказательства разумности судебных из-  
держек организаций в налоговых спорах.

**Ключевые слова:** судебные издер-  
жки, налоговый спор, доказательства,  
разумность судебных издержек.

Discusses issues related to evaluation  
category of reasonable limits of court costs.  
Having allocated the judicial cost from court  
costs, including such judicial costs as pay-  
ment of a representative services which raise  
the largest objections of parties about their  
size, in the article there is offered a mecha-  
nism of forming the costs of representative  
services as an evidence of the reasonable-  
ness of the judicial costs, this mechanism is  
based on time-rating of committed legal and  
physical actions of the representative. Sup-  
ports necessary evidences of the reasonable-  
ness of judicial costs of organizations in tax  
disputes.

**Keywords:** judicial costs, tax dispute,  
evidences, reasonableness of judicial costs.

Не составляет секрета, что решение по налоговому спору может иметь три варианта исхода:

- вынесение решения в полном объеме в пользу налогоплательщика (налогового агента),
- вынесение решения в полном объеме в пользу налогового органа,
- вынесение решения в пользу налогоплательщика (налогового агента) в определенной судом части.

Возможность взыскания судебных издержек с налогового органа предоставляется действующим законодательством налогоплательщику (налоговому агенту) только в случае полного или частичного удовлетворения заявленных им требований.

Основанием для вынесения решения в пользу налогоплательщика (налогового агента) является установление в ходе судебного разбирательства обстоятельств, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действия (бездействие) налоговых органов или их должностных лиц не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают права и законные интересы налогоплательщика (налогового агента) [1].

Вынося налоговый спор на разрешение в суд, стороны осознанно идут на несение издержек в виде судебных расходов, рассчитывая на их возмещение в зависимости от вынесенного судебного акта по существу спора [1]. Однако факт наличия доказанных и оплаченных расходов не означает, что они подлежат взысканию со стороны, проигравшей спор, в полном объеме.

В силу объективных обстоятельств (отсутствие властных полномочий) налогоплательщик (налоговый агент) затрачивает больше средств на обеспечение доказательственной базы (например, истребование документов от третьих лиц, оплата экспертизы, копирование множества документов для приобщения к делу и т. п.) и на участие компетентных представителей (адвокатов, уполномоченных представителей налогоплательщика) в судебных заседаниях. Поэтому для налогоплательщика (налогового агента) актуален вопрос максимальной компенсации понесенных судебных издержек.

Как правило, налоговый орган обеспечивает участие в судебных заседаниях от двух до четырех своих представителей, обладающих разными компетенциями. В составе указанных представителей имеются юристы, налоговые инспекторы и специалисты отдела аудита, регистрационного подразделения (ведущего ЕГРЮЛ) и другие лица. Налогоплательщик (налоговый агент) не может позволить себе без ущерба текущей производственно-хозяйственной (коммерческой) деятельности направить для участия в судебных заседаниях

равную по численности и компетенции команду своих штатных работников. Поэтому со стороны налогоплательщика (налогового агента), в большинстве случаев, в налоговых спорах участвуют уполномоченные представители – работники специализирующихся на налоговых спорах адвокатских контор, юридических и аудиторских фирм, оказывающих соответствующие услуги налогоплательщику (налоговому агенту). Не секрет, что стоимость оказанных услуг варьируется в широких пределах, и напрямую зависит от заработанного имиджа и квалификации представителя.

Судебные расходы подлежат взысканию в пользу налогоплательщика (налогового агента) в полном размере не только при вынесении решения в его пользу, но и при частичном удовлетворении заявленных требований, если налоговый спор относится к категории дел с неимущественным характером. Указанное подтверждает позиция ВАС РФ, в которой определено, что «в случае признания обоснованным полностью или частично заявления об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц судебные расходы подлежат возмещению соответственно этим органом в полном размере» [2]. Понятие полного размера в данном случае не тождественно сумме заявленных к возмещению с государственного органа судебных издержек, так как нормой части 2 статьи 110 АПК РФ установлено:

«2. Расходы на оплату услуг представителя, понесенные лицом, в пользу которого принят судебный акт, взыскиваются арбитражным судом с другого лица, участвующего в деле, *в разумных пределах*».

Как видно из текста нормы права, в ней имеет место установление дискреционных полномочий суда, а оценочная категория «разумные пределы» не имеет расшифровки своего содержания в АПК РФ. Поэтому судебной практикой наработаны некоторые положения, из которых можно уяснить, чем руководствуется судейское сообщество системы арбитражных судов, решая вопрос распределения судебных расходов в разумных пределах.

**Во-первых**, арбитражные суды учитывают правовую позицию КС РФ, изложенную в определении от 21.12.2004 г. № 454-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Траст» на нарушение конституционных прав и свобод частью 2 статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса РФ»:

«Оспариваемая заявителем часть 2 статьи 110 АПК РФ предоставляет арбитражному суду право уменьшить сумму, взыскиваемую в возмещение

соответствующих расходов по оплате услуг представителя. Поскольку реализация названного права судом возможна лишь в том случае, если он признает эти расходы чрезмерными в силу конкретных обстоятельств дела, при том что, как неоднократно указывал Конституционный Суд РФ, суд обязан создавать условия, при которых соблюдался бы необходимый баланс процессуальных прав и обязанностей сторон, данная норма не может рассматриваться как нарушающая конституционные права и свободы заявителя.

Обязанность суда взыскивать расходы на оплату услуг представителя, понесенные лицом, в пользу которого принят судебный акт, с другого лица, участвующего в деле, в разумных пределах является одним из предусмотренных законом правовых способов, направленных против необоснованного завышения размера оплаты услуг представителя, и тем самым – на реализацию требования статьи 17 (часть 3) Конституции РФ. Именно поэтому в части 2 статьи 110 АПК РФ речь идет, по существу, об обязанности суда установить баланс между правами лиц, участвующих в деле.

Вместе с тем, вынося мотивированное решение об изменении размера сумм, взыскиваемых в возмещение соответствующих расходов, **суд не вправе уменьшать его произвольно, тем более, если другая сторона не заявляет возражения и не представляет доказательства чрезмерности взыскиваемых с нее расходов»** [8].

**Во-вторых**, в соответствии с п. 20 Информационного письма Президиума ВАС РФ 13.08.2004 г. № 82 «О некоторых вопросах применения АПК РФ» при определении разумных пределов расходов на оплату услуг представителя арбитражные суды принимают во внимание: нормы расходов на служебные командировки, установленные правовыми актами; стоимость экономных транспортных услуг; время, которое мог бы затратить на подготовку материалов квалифицированный специалист; сложившаяся в регионе стоимость оплаты услуг адвокатов; имеющиеся сведения статистических органов о ценах на рынке юридических услуг; продолжительность рассмотрения и сложность дела.

Однако, как указывает К. Сасов, «сегодня размер командировочных расходов для коммерческих организаций нормативно не ограничен, стоимость юридических услуг органами статистики не отслеживается. Наиболее дешевый транспорт – необязательно самый оптимальный для клиента и его представителя. Общественный транспорт не всегда бывает удобен. Иногда он не обеспечивает конфиденциальности, сохранности документов либо удобства их доставки в суд» [7].

Следует согласиться и с другим утверждением К. Сасова, что «под квалифицированным специалистом следует понимать лицо, способное победить в налоговом споре. Таким образом, в случае возникновения спора о сроке подготовки тех или иных документов суду следует ориентироваться на время, затраченное стороной, выигравшей, а не проигравшей налоговый спор» [7].

**В-третьих**, в соответствии с нормой об обязанности доказывания в споре, закрепленной в статье 65 АПК РФ, арбитражные суды возлагают обязанность представления доказательств, подтверждающих разумность расходов на оплату услуг представителя, на сторону, требующую возмещение указанных расходов. При отсутствии нормативных критериев разумности и наличии субъективного подхода сторон, налогоплательщик (налоговый агент) разумными расходами будет считать все расходы, обеспечившие ему победу в налоговом споре. Что подтверждается высказанным мнением К. Сасова: «Представляется, что доказательствами разумности расходов могут служить документы по сделке, подтверждающие факт и размер реально понесенных затрат. Их разумность (или обоснованность) подтверждается самим фактом победы в налоговом споре» [7].

**В-четвертых**, возмещение расходов возможно и при участии в судебных заседаниях нескольких представителей одной стороны, также как и возмещение услуг представителя при наличии штатной юридической службы у самого налогоплательщика (налогового агента) [3].

**В-пятых**, удовлетворение требования о возмещении судебных расходов на оплату услуг представителя не зависит от размера вознаграждения, установленного государством для оплаты труда адвоката, участвующего в уголовном процессе по назначению органов дознания, предварительного следствия, прокурора или суда [3].

**В-шестых**, если сумма заявленного требования явно превышает разумные пределы, а другая сторона не возражает против их чрезмерности, суд при отсутствии доказательств разумности расходов, представленных заявителем, в соответствии с ч. 2 ст. 110 АПК возмещает такие расходы в разумных, по его мнению, пределах [3].

Авторы комментария к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации, исходя из анализа арбитражной практики применения статьи 110 АПК РФ, отмечают следующие моменты в определении судами разумности судебных расходов:

«определение разумности пределов удовлетворения требования о возмещении судебных расходов на оплату услуг представителя не зависит от

размера вознаграждения, установленного государством для оплаты труда адвоката, участвующего в уголовном процессе по назначению органов дознания, предварительного следствия, прокурора или суда;

- сумма оплаты консультаций, не предусмотренных договором о представительстве в суде, в состав судебных расходов не включается;

- во взыскании расходов на оплату питания и такси следует отказать, поскольку указанные расходы ничем не подтверждены;

- стоимость недвижимого имущества, являющегося предметом спора, не влияет на стоимость юридических услуг;

- суд, устанавливая баланс между правами лиц, участвующих в деле, определяет разумную сумму, подлежащую возмещению. Указанная обязанность не предполагает право суда с учетом конкретных обстоятельств дела и надлежащих доказательств отказать в возмещении расходов в случае, если они реально были понесены заявителем;

- представленные заявителем в подтверждение сложившейся в регионе практике оплаты услуг представителей по делам сопоставимой сложности данные сами по себе не являются безусловным основанием для признания фактически понесенных стороной расходов на оплату услуг представителя соответствующим разумным пределам таких расходов. Истцом представлены другие данные, которые свидетельствуют об иных подходах при разрешении вопросов, связанных со взысканием судебных расходов на оплату услуг представителя;

- суд первой инстанции, признавая заявленные расходы на оплату услуг представителя превышающими разумные пределы, обоснованно сослался на такие обстоятельства, как невысокая сложность рассмотренного дела, небольшой объем совершенных представителем действий. Истцом в нарушение ст. 65 АПК не доказано, что расходы по оплате услуг связи и услуг по хранению ручной клади непосредственно связаны с представлением интересов в арбитражном суде по рассмотренному делу. В деле отсутствуют доказательства, что звонки по мобильной связи осуществлялись именно руководством юридической фирмы и по вопросам, связанным с делом. Кроме того, как следует из имеющихся в деле документов, услуги камеры хранения были оказаны представителю заявителя в период проживания его в гостинице, следовательно, не являются безусловно необходимыми и не связаны с явкой в арбитражный суд. Довод истца о необоснованном исключении истцом из числа судебных расходов понесенных затрат на ранний заезд и поздний выезд из гостиницы следует признать обоснованным» [5].

Как нам представляется, основные вопросы распределения судебных расходов связаны с определением разумности только определенной части судебных издержек – расходов связанных с оплатой услуг адвокатов и иных лиц, оказывающих юридическую помощь (представителей). И. В. Решетникова и И. В. Курганникова так же отмечали, что именно возмещение расходов на оплату услуг представителя, понесенных лицом, в пользу которого принят судебный акт, вызывает на практике много вопросов [6].

По нашему мнению, наличие договора на услуги представителя, их реальное предоставление и факт их оплаты не гарантирует налогоплательщику (налоговому агенту) возврат потраченных средств при разрешении налогового спора в его пользу. Это связано с тем, что часть 2 статьи 110 АПК РФ предоставляет арбитражному суду право уменьшить сумму, взыскиваемую в возмещение расходов по оплате услуг представителя, если он признает эти расходы чрезмерными в силу конкретных обстоятельств дела. Как показывает практика, разумность расходов в понимании судей всегда связана с их субъективной оценкой потраченной суммы на услуги представителя. Причем данная оценка в разное время и в разных делах может существенно отличаться.

К сожалению, имеющаяся арбитражная практика в части взыскания судебных расходов, комментарии правоведов указанной практики, а также научные статьи, посвященные вопросам определения разумных пределов и взыскания судебных расходов, не дают четкого ответа относительно пределов судебного усмотрения в этой части. Отсутствуют, на наш взгляд, и логические выводы из обобщения арбитражной практики относительно категорий разумности и чрезмерности.

В таких условиях налогоплательщику (налоговому агенту) не следует рассчитывать на взыскание заявленных сумм судебных издержек даже, если он ограничился доказательством факта несения затрат по услугам представителя. Несмотря на то, что бремя доказывания чрезмерности суммы возмещаемых судебных расходов возлагается на проигравшую сторону, при пассивной позиции налогоплательщика (налогового агента) сумма судебных издержек может быть значительно уменьшена, особенно, если вознаграждение представителя рассчитано от суммы налоговых претензий в споре или определено на принципах почасовой оплаты услуг представителя без указания физических и юридических действий представителя.

Как указывает К. Сасов, даже в том случае, когда представитель рассчитывал свое вознаграждение исходя из почасовой оплаты, то возможны следующие варианты контрдоводов о неразумности расходов с оспариванием:

- ставки оплаты вознаграждения и количества представителей со стороны налогоплательщика (налогового агента);
- разумности отдельных действий лица, оказывающего услуги налогоплательщику (налоговому агенту) по ведению налогового спора в арбитраже;
- необходимого для выполнения услуг времени [7].

По нашему мнению, рассматривая категорию разумности расходов, следует выделить два момента – разумность самих действий представителя (т. е. что, где и когда совершает представитель), разумность затрат времени при совершении действий представителя и, соответственно, адекватная оценка стоимости услуг представителя. Как нам представляется, не может быть оправданной позиция, согласно которой разумными считаются все совершенные действия, если они привели к победе налогоплательщика в налоговом споре. Только физические и юридические действия представителя, совершенные без нарушения законов и имеющие непосредственное отношение к обеспечению доказательственной базы и оспариванию актов налоговых органов, а также участие в судебных заседаниях, участие в совершаемых в рамках налогового спора процессуальных действий (осмотре помещений, проведении экспертизы, обеспечении участия третьих лиц и т. п.), оформление процессуальных документов являются разумными с точки зрения представительства интересов налогоплательщика (налогового агента) в налоговом споре.

В совершаемых действиях представителя должна прослеживаться целесообразность, здравый смысл, логичная последовательность. Не секрет, что суд и налоговый орган будут сравнивать интеллектуальные качества представителя, предлагаемые им решения в споре, применяемую стратегию и тактику в сравнении с возможным поведением юриста – профессионала среднего уровня. Однако такое сравнение не может привести к установлению чрезмерности расходов на представителя, если действия представителя оцифрованы – установлены нормы времени на работу с документами, определены часовые ставки представителей разного профессионального уровня и подготовки, определены виды совершаемых юридически значимых действий. Разумность действий представителя налогоплательщика (налогового агента) в налоговом споре проявляется, в том числе и в тех случаях, когда представитель минимизирует возможные негативные последствия другой стороны спора.

Граница разумности, по нашему мнению, должна справедливо учитывать интересы обеих сторон налогового спора, так как в основе принципа разумности лежит идея компромисса между различными законными интересами. Разумность действий представителя налогоплательщика (налогового агента)



заключается в реализации стоящей перед ним цели оптимальным способом. Причем поставленная цель должна соответствовать критериям истинности, т. е. оспариваемое решение (действие) налогового органа (его должностного лица) должно быть незаконным.

Как нам представляется, при условии применения унифицированного подхода юридическими фирмами, налоговыми адвокатами, другими правоведами, представляющими интересы налогоплательщика (налогового агента) в налоговых спорах, к определению состава необходимых действий на каждой стадии рассмотрения налогового спора в арбитражном суде, позволит судьям выработать единое понимание категории разумности. В этой связи представляется интересной практическая деятельность ЗАО «Санар», предлагающего своим потенциальным клиентам единые принципы определения затрат на свои услуги в налоговых и других спорах с публичными органами.

Например, в первой инстанции арбитражных судов, оспаривая решение налогового органа, ЗАО «Санар» выделяет следующие виды выполняемых работ:

1. Составление формулы защиты интересов налогоплательщика (при оспаривании каждого решения налогового органа данная работа является эксклюзивной).

*Обжалуя ненормативный правовой акт налогового органа, следует помнить, что рассмотрение в судебном заседании правомерности его вынесения будет ограничено только теми основаниями, которые налоговым органом вписаны в мотивировочной части решения. Нормами права не допускается при рассмотрении дела в арбитражном суде дополнение налоговым органом своего решения иными основаниями и иными доказательствами, которые не были положены в основу вынесенного решения.*

*Напротив, налогоплательщик имеет возможность дополнить свою правовую позицию дополнительными доказательствами, ссылаясь на то, что налоговый орган их либо проигнорировал, либо не запросил у контрагента налогоплательщика, либо не провел должным образом процедуру налогового контроля.*

*В случае применения налоговым органом такого основания как недобросовестность налогоплательщика, всегда следует требовать установления в суде данного факта как юридического. Необходимо помнить, что виновность юридического лица (а значит и недобросовестность) напрямую связана и является вторичной по отношению к должностному лицу налогоплательщика и его*

вине. Установление вины должностного лица должно производиться по нормам КоАП, где определены все виды вины физического лица. Недобросовестность контрагента не является доказательством вины должностного лица налогоплательщика. Понятие должная осмотрительность в КоАП также отсутствует. Статья 2.2. КоАП предусматривает только умысел и неосторожность. Ни ту, ни другую форму вины налоговый орган доказать не в силах, если не докажет, что должностное лицо налогоплательщика заведомо знало, что контрагент является недобросовестным.

При оспаривании решения налогового органа возможно доведение приведенных в нем оснований до абсурда, что акцентирует внимание судей на них. Например, можно дать пояснение суду как налоговый орган применяет политику двойных стандартов в отношении одной и той же нормы закона, как составляет экономически необоснованные претензии по налоговым платежам и т.п.

При составлении формулы защиты следует акцентировать внимание на нарушении налоговым органом процессуальных норм (процедуры осуществления налогового контроля и вынесения решения). Несмотря на то, что нарушение процессуальных норм не является достаточным основанием для отмены оспариваемого решения, указание на данные нарушения способствуют выявлению недобросовестного поведения налогового органа.

При составлении формулы защиты нельзя замыкаться только на нормах налогового права. Рекомендуется использовать все имеющиеся схожие дела по налоговому спору, выяснять позицию судебного сообщества, в том числе Конституционного Суда, позицию Минфина, практикующих юристов, аудиторов, налоговых адвокатов. Следует помнить, что налоговые последствия возникают из совершаемых налогоплательщиком сделок, что изменение условий неоконченной сделки может привести к другим последствиям и свести на нет все претензии налогового органа. Например, признание сделки недействительной с реституцией, совпадение кредитора и должника в одном лице и т. п.

Формула защиты должна предусматривать предупреждение в дальнейшем предъявление к налогоплательщику схожих налоговых претензий или использование налоговым органом «серых схем» по увеличению налоговой нагрузки.

Формула защиты – это принятый порядок действий с целью защиты интересов налогоплательщика.

2. Подготовка заявления по обжалуемым решениям налоговых органов и подача его в суд.

3. Подготовка заявления о принятии обеспечительных мер и подача его в суд.

4. Участие в судебных заседаниях.

5. Комплектование (подбор) судебной практики по схожим налоговым спорам.

6. Подготовка доказательственной базы (комплектование, копирование, сшивание и заверение документов налогоплательщика, запросы отсутствующих документов у контрагентов, банков и иных лиц) налогоплательщика.

7. Сопровождение исполнения налоговым органом принятого определения по обеспечительным мерам: получение исполнительного листа, передача в налоговый орган, отслеживание приостановки инкассовых поручений налогового органа.

8. Подготовка пояснений, дополнений к заявлению. Приобщение к материалам дела истребованных судьей документов. Уточнение заявленных требований (в случае необходимости). Подготовка возражений на отзыв налогового органа.

9. Заявление ходатайства о назначении судебной экспертизы (при необходимости). Работа с судебным экспертом.

10. Заявление ходатайства о вызове свидетеля, обеспечение явки свидетеля в судебное заседание.

11. Работа с третьим лицом, не заявляющим самостоятельное требование, но участвующим в деле (обеспечение поступления в суд ходатайств, отзывов, писем и т.п.), с целью исключения процессуальных аспектов отмены выносимого по спору решения суда.

12. Ознакомление с материалами дела, получение копий листов дела.

Виды работ, выполняемых представителем на стадии обжалования решения арбитражного суда, вынесенного по налоговому спору, зависят от того, в чью пользу вынесен судебный акт.

При вынесении решения в пользу налогоплательщика задачей представителя в процессе является поддержка решения суда и предоставление доказательств, аргументов в части обоснованности жалобы налогового органа на вынесенное решение суда в первой инстанции. В этой связи разумными действиями представителя являются:

1. Экспертиза апелляционной жалобы налогового органа на предмет ее соответствия требованиям АПК, обоснованности приводимых аргументов и т. п.

2. Подготовка отзыва на апелляционную жалобу налогового органа.

3. Участие в судебных заседаниях (с прибытием в командировку в место дислокации соответствующего арбитражного суда).

4. Подготовка доказательственной базы к контрдоводам налогоплательщика на апелляционную жалобу налогового органа (если необходимые документы не были положены в основу вынесенного решения арбитражного суда или отсутствуют в материалах дела).

5. Подготовка пояснений, дополнений к отзыву. Приобщение к материалам дела истребованных судом документов. Уточнение заявленных требований (в случае необходимости).

При вынесении решения в пользу налогового органа задачей является предоставление в суд доказательств, аргументов для изменения решения суда первой инстанции в пользу налогоплательщика. Поэтому разумными действиями представителя в этом случае будут:

1. Экспертиза (изучение) решения суда первой инстанции на предмет перспектив его обжалования.

2. Подготовка и подача в суд апелляционной жалобы.

3. Участие в судебных заседаниях (с прибытием в командировку в место дислокации соответствующего арбитражного суда).

4. Подготовка доказательственной базы в обоснование приведенных в апелляционной жалобе доводов.

5. Подготовка пояснений, дополнений к жалобе. Приобщение к материалам дела истребованных судом документов. Уточнение заявленных требований (в случае необходимости).

По аналогии с видами разумных действий представителя налогоплательщика в апелляционной инстанции арбитражного суда определены виды действий представителя на стадии рассмотрения налогового спора в кассационной инстанции.

Например, при вынесении постановления апелляционной инстанции в пользу налогоплательщика, представитель может осуществлять:

1. Экспертизу (изучение) кассационной жалобы налогового органа на предмет ее соответствия требованиям АПК и аргументированности доводов.

2. Подготовку отзыва и дополнения к нему на кассационную жалобу налогового органа.

3. Участие в судебных заседаниях (с прибытием в командировку в место дислокации арбитражного суда соответствующего округа).

4. Подготовку пояснений с рисунками и таблицами по сути налоговых претензий.

При вынесении постановления апелляционной инстанцией арбитражного суда в пользу налогового органа, разумными действиями представителя налогоплательщика будут:

1. Экспертиза (изучение) постановления суда апелляционной инстанции на предмет перспектив его обжалования.

2. Подготовка и подача кассационной жалобы (с прибытием в командировку в место дислокации арбитражного суда соответствующего округа).

3. Участие в судебных заседаниях.

4. Подготовка пояснений, дополнений к жалобе, ходатайства о приобщении к материалам дела, документов отсутствовавших на момент рассмотрения дела в первых двух инстанциях арбитражного суда.

Не составляет труда определить перечень разумных действий представителя налогоплательщика, направленных на обеспечение пересмотра судебных актов в порядке надзора. Иногда бывает возможным продолжение оспаривания вынесенных не в пользу налогоплательщика судебных актов по процедуре пересмотра дела по вновь открывшимся обстоятельствам.

Положительное влияние на субъективное отношение суда к налогоплательщику и его представителю оказывает факт минимизации затрат налогоплательщика (а следовательно снижения судебных издержек) в части привлечения к работе над договором специалистов различной квалификации (см. табл. 1). Как нам представляется, нет необходимости привлекать дорогостоящего специалиста ко всем видам работ при защите интересов налогоплательщика. Например, при подготовке доказательственной базы, написании ходатайств, иных конкретных процессуальных действий.

Если арбитражным судом наработана практика по определенным вопросам, и защитить интересы налогоплательщика может специалист меньшей квалификации, то нет необходимости выполнения работ специалистом высшей квалификации. По нашему мнению, практика является сложившейся только тогда, когда отсутствуют разные исходы в однотипных налоговых спорах.

Цена работы 1 часа специалиста ЗАО «Санар» с документами налогоплательщика (налогового органа) и над составлением документов

№ п. п.	Наименование должности, категория	Цена, в руб.
1.	Директор, к.ю.н.	1.750
2.	Заместитель директора	1.050
3.	Главный юрисконсульт	800
4.	Ведущий юрисконсульт	550
5.	Юрисконсульт	400
6.	Главный бухгалтер	1.000

Положительным является предоставление в открытом доступе широкому кругу лиц информации о ценах участия специалистов различной квалификации в выездных мероприятиях по представлению интересов налогоплательщика [9].

Рассмотрев разумность действий представителя налогоплательщика следует перейти к вопросу разумности затрат времени, исходя из которых и определяется стоимость юридических услуг представителя. Труд юристов хотя и относится к разряду интеллектуального, но содержит в себе много элементов поддающихся исчислению (счету). Вполне реально оценить временные параметры, которые могут быть затрачены на совершение тех или иных работ. Например, можно зафиксировать время на прочтение единицы документа (листа формата А4), на составление единицы документа, можно про нормировать время, необходимое для правовой экспертизы ненормативного акта. Поддаются исчислению затраты времени на комплектование, копирование, сшивание, заверение документов.

Исходя из имеющихся норм на составление листа текстового документа экономическими службами, конструкторско-технологическими отделами и хронометража, в ЗАО «Санар» установлены следующие нормативы времени на работу с документами (см. табл. 2):

Таблица 2

Нормативы времени на работу с документами

№ п. п.	Наименование, вид документа	Норма времени лист формата А4, в часах
	<u>Экспертиза документов</u>	
1.	Акт налоговой проверки	0,25
2.	Решение налогового органа	0,25

№ п. п	Наименование, вид документа	Норма времени лист формата А4, в часах
3.	Апелляционная, кассационная жалобы налогового органа	0,25
4.	Отзывы налогового органа на апелляционную, кассационную жалобы	0,25
5	Экспертное заключение судебного эксперта	0,25
6	Определение арбитражного суда	0,1
7	Решение арбитражного суда, постановления апелляционной и кассационной инстанции арбитражного суда	0,25
8	Документы первичного бухгалтерского учета: накладная, платежное поручение, счет, счет-фактура	0,15
9	Договоры налогоплательщика с контрагентами	0,25
10	Требование, инкассовое поручение, уведомление налогового органа	0,1
11	Постановления правоохранительных органов	0,25
12	Прочие, не поименованные выше документы	0,25
	<u>Составление документов</u>	
1	Возражение на акт по результатам налоговой проверки	0,5
2	Письма, в том числе сопроводительные, в налоговые органы, правоохранительные органы, в Казначейство	0,25
3	Комплектование документов для писем, заявлений, жалоб	0,25
4	Формула защиты налогоплательщика в налоговом споре	1
5	Заявление в арбитражный суд с обжалованием ненормативного правового акта налогового органа, жалоба в вышестоящую инстанцию налогового органа, иски о возмещении убытков, заявление на возмещение судебных издержек	0,5
6	Заявление на принятие обеспечительных мер	0,25
7	Отзыв на апелляционную, кассационную жалобы налогового органа	0,5
8	Пояснения, дополнения к заявлениям на обжалование ненормативных актов налогового органа	0,25

№ п. п.	Наименование, вид документа	Норма времени лист формата А4, в часах
9	Заявление с ходатайством назначения судебной экспертизы, составление вопросов на разрешение экспертом	1
10	Апелляционная, кассационная жалоба на судебные акты, не удовлетворяющие требования налогоплательщика	0,5
11	Прочие, не поименованные выше документы	0,25

Указанные нормативы прошли проверку на разумность в семи делах, в которых налогоплательщиками заявлялись к взысканию с налогового органа судебные издержки [4]. Ни в одном из дел судом не была подвергнута сомнению реальность временных затрат, рассчитанная по указанным нормативам, а процентное соотношение взысканных судебных издержек к заявленным составил более 80 %.

Подводя итог изложенному, следует подчеркнуть, что доказательством разумности судебных издержек, понесенных организацией в налоговом споре, является не столько наличие договора на оказание услуг представителем и факт оплаты, а сколько:

- расшифровка видов выполненных работ представителем в налоговом споре;
- стоимость работы одного часа специалиста различной квалификации (что не следует путать с часовой тарифной ставкой работника);
- затраченное время на выполнение отдельных видов работ, исчисленное по нормативам, утвержденным локальным актом;
- количественные значения по комплектованию доказательственной базы, участию в судебных заседаниях, составленным документам, прошедшим правовую экспертизу документам и т. д.

Подробное составление отчета о выполненных работах представителем по стадиям арбитражного процесса хотя и громоздко на первый взгляд, однако делает процесс оценки судом разумности услуг представителя проще. Кроме того, подробная расшифровка работ и цены услуги лишает возможности судей, симпатизирующих налоговым органам, осуществлять произвольное снижение размера судебных издержек. В этом случае для них довольно проблематичным является обоснование «явного завышения» судебных расходов налогоплательщика.



## Список литературы.

1. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

2. Постановление Президиума Высшего Арбитражного суда РФ от 13.11.2008 г. № 7959/08 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

3. Информационное письмо Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 05.12.2007 № 121 «Обзор судебной практики по вопросам, связанным с распределением между сторонами судебных расходов на оплату услуг адвокатов и иных лиц, выступающих в качестве представителей в арбитражных судах» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

4. Кизилов В. В. Арбитражная практика ЗАО «САНАР» по взысканию судебных издержек с налогового органа / В. В. Кизилов, А. В. Маркаръян (соавторство не разделено) // Актуальные вопросы публичного права. – 2012. – № 2.

5. Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации (постатейный) / под ред. В. В. Яркова. (М. : Инфотропик Медиа, 2011) // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

6. Решетникова И. В., Курганникова И. В. Судебные расходы в арбитражном процессе: комментарии и постатейные материалы к главе 9 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. (М. : Волтерс Клувер, 2008) // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

7. Сасов К. Пределы судебного усмотрения при определении суммы судебных расходов. URL: [http://yur-pred.ru/magazine/article.php?ELEMENT\\_ID=65345](http://yur-pred.ru/magazine/article.php?ELEMENT_ID=65345) (дата обращения: 28.02.2012).

8. Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

9. URL: <http://www.sanar64.ru/prices.html> (дата обращения: 28.02.2012).

## References:

1. Arbitration and Procedural Code of the RF No. 95- FL (Federal Law) of July 24, 2002 [Arbitrazhnyj protsessual'nyj kodeks Rossijskoj Federatsii ot 24 iju-lja 2002 g. № 95-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

2. Resolution of Presidium of Higher Arbitration Court of the RF No. 7959/08 of November 13, 2008 [Postanovlenie Prezidiuma Vysshego Arbitrazh-nogo suda RF ot 13.11.2008 g. № 7959/08]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

3. Information Letter of Higher Arbitration Court of the RF No 121 of De-cember 05, 2007, "Survey of Court Practice on issues connected with distribution among parties court costs for payment of attorney services and another persons who act as a representative in arbitration courts" [Informacionnoe pis'mo Vy-sshego Arbitrazhnogo Suda Rossijskoj Federatsii ot 05.12.2007 № 121 «Obzor sudebnoj praktiki po voprosam, svjazannym s raspredeleniem mezhdu storon-ami sudebnyh rashodov na oplatu uslug advokatov i inyh lits, vystupajuwih v kachestve predstavitelej v arbitrazhnyh sudah»]. *System GARANT* [Electronic re-source], Moscow: 2012.

4. Kizilov V. V. Arbitration Practice of CJSS (closed joint stock society) "SA-NAR" on Cases of Exaction Judicial Costs from the Tax Authority [Arbitrazhnaja praktika ZAO «SANAR» po vzyskaniju sudebnyh izderzhok s nalogovogo orga-na]. Kizilov V. V., Markar'jan A. V. (the co-authorship isn't divided), *Aktual'nye voprosy publichnogo prava – The Topical Issues of Public Law*, 2012, no. 2.

5. *Comments on Arbitration and Procedure Code of the RF (paragraph-by-para-graph)* [Kommentarij k Arbitrazhnomu processual'nomu kodeksu Rossijskoj Fed-eracii (postatejnyj)]. edited by Jarkova V. V., Moscow: Infotropik Media, 2011.

6. Reshetnikova I.V., Kurgannikova I.V. *Court costs in Arbitration Process: Comments and Paragraph-by-paragraph materials to Chapter 9 of Arbitration and Pro-cedure Code of the RF* [Sudebnye rashody v arbitrazhnom processe: kommentarii i postatejnye materialy k glave 9 Arbitrazhnogo processual'nogo kodeksa Rossi-jskoj Federacii]. Moscow: Volters Kluver, 2008).

7. Sasov K. *The Limits of Court's Discertion during Defenition the Sum of Court Costs* [Predely sudebnogo usmotrenija pri opredelenii summy sudebnyh rasho-dov]. Available at: [http://yur-pred.ru/magazine/article.php?ELEMENT\\_ID](http://yur-pred.ru/magazine/article.php?ELEMENT_ID) (accessed: 28/02/2012)

8. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

9. <http://www.sanar64.ru/prices.html> (accessed: 28/02/2012).