

БИЗНЕС-СРЕДА

Е. Ф. Мосин¹

канд. техн. наук, профессор кафедры государственного права Санкт-Петербургского гуманитарного университета профсоюзов, адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

ОЦЕНКА РАЗВИТИЯ РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА В ПЕРВОМ ДЕСЯТИЛЕТИИ XXI ВЕКА С ПОЗИЦИИ АРБИТРАЖНО-СУДЕБНОЙ СТАТИСТИКИ

История российского налогового права, развивавшегося в тесной взаимосвязи с налоговой политикой государства и в контексте обычного противостояния налогоплательщиков и налоговых органов², отражена в необозримом множестве разнообразных по характеру письменных источников.

В российском законодательстве эта история обозначена хронологической цепью налоговых законов, являющихся одновременно, в историческом контексте, памятниками истории развития налогового права и преломленной в законах налоговой политики, вехами этой истории, может быть, не всегда адекватно, но тем не менее свидетельствующими о ее важных этапах (настолько важных, что они заслужили необходимость быть отраженными в законе). Наконец, их можно рассматривать как маяки, на свет которых ориентируются все, кто так или иначе связан с налоговым правом.

Важнейшим событием, хотя и растянувшимся на ряд лет, но, безусловно, обозначающим некий рубеж в истории российского налогового права постсоветской эпохи, является введение в действие Налогового кодекса РФ (НК РФ), часть первая которого была введена с 1 января 1999 г. (Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ), а часть вторая вводилась и вводится постепенно, по мере подготовки ее глав (табл. 1), и пока еще не завершена даже структурно.

Очевидно, что в журнальной статье невозможно дать сколь-нибудь полную характеристику или оценку развития российского налогового права за столь важный его период, каким явилось первое десятилетие XXI в. И дело не только и не столько в ограниченном объеме статьи, сколько в том, что объективная оценка временных периодов, содержание которых и созданное в которых задают вектор развития на перспективу (а именно таким было прошедшее десятилетие для налогового права), хотя бы и среднесрочную, трудна по причине, схожей с той, о которой так изящно и кратко сказал С. Есенин: «В развороченном бурей быте / С того и мучаюсь, что не пойму — / Куда несет нас рок событий. / Лицом к лицу / Лица не увидеть. / Большое видится на расстояньи».

Поэтому естественен разброс уже опубликованных оценок Налогового кодекса — от весьма скептических (например: «В Налоговом кодексе Российской

¹ Эл. адрес: mosin@mail.spbnit.ru

² Как заметил Председатель Конституционного Суда РФ В. Д. Зорькин, «рассчитывать на улучшение налогового законодательства нам, судам, не приходится: пока есть налоги, будут и налоговые споры» (Зорькин, 2007, с. 33).

Таблица 1

Введение в действие глав части второй НК РФ в первом десятилетии XXI в.

Дата введения главы в действие	Глава НК РФ		Дата и номер федерального закона, введшего главу в действие
	№	название	
01.01.2001	21	Налог на добавленную стоимость	05.08.2000 г., № 118-ФЗ
	22	Акцизы	
	23	Налог на доходы физических лиц	
	24	Единый социальный налог*	
01.01.2002	25	Налог на прибыль организаций	06.08.2001 г., № 110-ФЗ
	26	Налог на добычу полезных ископаемых	08.08.2001 г., № 126-ФЗ
	27	Налог с продаж**	27.11.2001 г., № 148-ФЗ
30.01.2002	26.1	Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	29.12.2001 г., № 187-ФЗ
01.01.2003	26.2	Упрощенная система налогообложения	24.07.2002 г., № 104-ФЗ
	26.3	Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	
	28	Транспортный налог	24.07.2002 г., № 110-ФЗ
10.06.2003	26.4	Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	06.06.2003 г., № 65-ФЗ
01.01.2004	25.1	Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	11.11.2003 г., № 148-ФЗ
	29	Налог на игорный бизнес	27.12.2002 г., № 182-ФЗ
	30	Налог на имущество организаций	11.11.2003 г., № 139-ФЗ
01.01.2005	25.2	Водный налог	28.07.2004 г., № 83-ФЗ
	25.3	Государственная пошлина	02.11.2004 г., № 127-ФЗ
	31	Земельный налог	29.11.2004 г., № 141-ФЗ

* Глава 24 утратила силу с 1 января 2010 г.

** Глава 27 утратила силу с 1 января 2004 г.

Федерации заложены неслыханные в мировой практике нормы, препятствующие нормальному сбору налогов»; «Первая часть Налогового кодекса РФ, зафиксировав победу юристов, победу формы и буквы над смыслом, перевела академические суждения в нормы закона» (Налоговая политика, 2003, с. 65—66)) до весьма высоких (например: «Сложившаяся система налогового законодательства нуждается не в коренном изменении, как предлагают некоторые специалисты, а в совершенствовании, раскрытии ее потенциала и выработке механизмов реализации. НК РФ уже стал и должен оставаться основой развития в государстве цивилизованных рыночных отношений, эффективным механизмом защиты прав и законных интересов граждан и юридических лиц» (Борзунова, 2010, с. 282)).

Трудности принципиального характера возникают уже на этапе выбора системы критериев, которые должны быть положены в основу оценки динамики и результатов развития налогового права, чтобы эта оценка считалась более-менее объективной.

Однако о возможности и правомерности применения одной из подсистем критериев можно уверенно говорить уже сегодня, причем объективность этой подсистемы сомнений принципиального характера не вызывает. Речь идет о со-

вокупности критериев, основанных на данных арбитражно-судебной статистики налоговых споров.

Возможно, в будущем (даже ближайшем, не говоря уж об отдаленном) российскому налоговому праву первого десятилетия XXI в. будет дана оценка, существенно отличная от той, что представляется нам субъективно верной сегодня. Но в части выводов, основанных на данных арбитражно-судебной статистики, эта оценка вряд ли будет существенно отличной от той, что может быть сделана уже сегодня.

Оценка с позиции арбитражно-судебной статистики тем более важна и содержательно значима, что для налоговой сферы всегда характерна конфликтность, свидетельством чему является история налогообложения как в России, так и в других странах (Все начиналось..., 1992; Козлов, Дмитриева, 2001; Мосин, 2010б; Мосин, 2010в; Петухова, 2008).

Представляется достаточно убедительным предположение о том, что уровень налоговой конфликтности в стране является содержательно важной характеристикой достигнутого уровня совершенства и эффективности налогового права (в работе (Налоговые реформы, 2010, с. 306) «количество рассматриваемых арбитражными судами споров, связанных с налоговым законодательством» рассматривается как один из показателей для оценки «степени совершенства законодательства»).

Однако два важных обстоятельства более прочих представляются затрудняющими успешное использование показателя налоговой конфликтности в качестве такой характеристики.

Во-первых, уровень налоговой конфликтности зависит от государственной налоговой политики (понимаемой здесь широко, согласно (Налоговая политика, 2010, с. 13–20)), которая во многом определяет содержание налогового законодательства, формируя, по сути, его «налоговую роль», и отделить влияние фактора эффективности налоговой политики на уровень налоговой конфликтности в стране от влияния на него же фактора совершенства налогового права невозможно — разве что в рамках общих рассуждений на уровне здравого смысла (рассуждений качественного характера). Для указания на обусловленную этим сложность вопроса достаточно заметить, что налоговое право государства представляет собой важнейший (но не единственный) механизм реализации его налоговой политики. Кроме того, эффективная государственная налоговая политика обязательно предполагает относительно совершенное налоговое право («относительно» — поскольку совершенным «живое» право быть не может); в противном случае политика не сможет быть эффективной. Но относительно совершенное налоговое право может обслуживать и неэффективную, в частности социально неэффективную, налоговую политику. В последнем случае растет число уклонений от уплаты налогов и, следовательно, налоговых споров, в основе которых могут лежать не столько мотивы выгоды, сколько мотивы социального недовольства (подтверждения этому легко найти в мировой налоговой практике). На уровень налоговой конфликтности влияют и другие факторы — социального, экономического, культурного и прочего характера.

Во-вторых, уровень налоговой конфликтности существенно зависит от качества налогового администрирования в части толкования и применения налоговыми органами норм налогового законодательства. Впрочем, увеличивающееся расхождение в толковании указанных норм налоговыми органами и налогоплательщиками ведет к существенному повышению уровня налоговой конфликтности в стране лишь тогда, когда толкование этих норм судами расходится с толкованием налоговых органов и такое расхождение встречается нередко. В противном случае налогоплательщик не будет надеяться на судебное решение

в свою пользу и частота обращений за судебной защитой снизится (в рамках темы настоящей статьи подача налогоплательщиком жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу налогового органа не может связываться с понятием уровня налоговой конфликтности).

Заметим, что вышеуказанное качество налогового администрирования также определяется проводимой налоговой политикой (разумеется, не в полной мере): ужесточение требования по собираемости налогов и перевод его на уровень «собрать любой ценой» ведет к налоговому произволу, особенно со стороны тех сотрудников налоговых органов, которые иначе не в состоянии обеспечить «спрашиваемые» с них суммы недоимок, пеней и штрафов.

Но не только налоговая политика определяет вышеуказанное качество налогового администрирования. Последнее во многом зависит и от степени совершенства налогового права, в первую очередь от совершенства норм, образующих его процессуальную часть (нормы материальной части налогового права непосредственно определяют налоговое бремя, накладываемое на налогоплательщиков). Трудно предположить в правовом государстве низкое качество налогового администрирования в целом по стране в условиях относительно совершенного налогового права (не «в целом», т. е. в работе отдельного налогового органа или его конкретного сотрудника низкое качество, конечно, возможно при любом качестве права, но это не определяет качество налогового администрирования в стране).

Хотя налоговая политика является первичной и определяющей в связке «налоговая политика — налоговое администрирование (и налоговое право в целом)», последние своими результатами оказывают существенное влияние на налоговую политику по принципу обратной связи. В предшествующем десятилетии вся связка, рассматриваемая уже как одна большая система, фактически работала методом проб и ошибок. Думается, что именно это, наряду, конечно, с другими факторами, обуславливало нестабильность российской налоговой политики и нестабильность отражающего ее законодательства, их резкие изменения и возвраты к порядкам и средствам, сравнительно недавно отброшенным, но вновь принятым на вооружение, и, в конечном счете, их фактическую непредсказуемость для налогоплательщиков.

Острота порожденной влиянием указанных обстоятельств проблемы критериев оценки уровня совершенства и эффективности налогового права по уровню налоговой конфликтности смягчается, причем существенно, если учесть, что показатель налоговой конфликтности имеет практический смысл только в динамике его значений на протяжении рассматриваемого периода времени. Безусловно, важным является и сопоставление среднего значения показателя налоговой конфликтности за определенный период в России с его значениями за такой же период в других странах, но это лежит вне рамок темы настоящей статьи.

Таким образом, можно утверждать, что если уровень налоговой конфликтности со временем снижается, то это означает, что совершенствуются как налоговая политика (повышается ее эффективность), так и налоговое право. Ведь чем более совершенно налоговое право, тем ниже вероятность неадекватного толкования и применения норм налогового законодательства налоговыми органами и судами и ниже вероятность расхождения в толковании этих норм между налоговыми органами и налогоплательщиками, а это (в совокупности) ведет к снижению уровня налоговой конфликтности, отражаемой арбитражно-судебной статистикой.

Конечно, возможна ситуация, когда на каком-то интервале времени налоговое законодательство остается неизменным, правоприменительная практика не ме-

няется и хорошо известна налогоплательщикам, а уровень налоговой конфликтности тем не менее снизился. Такое возможно, например, если в результате предшествующих этому периоду изменений в налоговой политике налоговое бремя уменьшилось столь существенно, что частота обращений налогоплательщиков в суд снизилась не столько из-за того, что они согласны с решениями налоговиков, сколько из-за того, что спорные суммы для них стали менее значимыми на фоне судебных издержек и желания подчеркнуть свою налоговую лояльность. Например, значительное снижение налоговой ставки или сокращение налоговой базы по какому-то налогу может дать постепенное уменьшение количества судебных споров по этому налогу (постепенное — по мере сокращения в охватываемом налоговыми проверками периоде времени той его части, которой соответствуют прежние налоговые ставка и база). В этой ситуации, заметим, говорить о совершенствовании налогового права тоже можно, но, очевидно, лишь с высокой долей условности — только в той мере, в какой оно фиксирует изменение в налоговой политике. Ведь в этом случае все изменение в налоговом законодательстве может свестись к изменению величины налоговой ставки (как мы говорим, например, о либерализации уголовного законодательства, в том числе и в налоговой сфере, при снижении максимальных сроков лишения свободы в качестве наказания за совершение преступления).

Но поскольку в предыдущем десятилетии столь существенного снижения налогового бремени в России не наблюдалось (для основной массы налогоплательщиков, налоговые споры которых подведомственны арбитражным судам), то принимать во внимание указанную причину в настоящей статье нет смысла.

Что касается отдельных кратковременных всплесков значений показателя налоговой конфликтности во времени, то следует учитывать, что они могут быть связаны с изменением налогового законодательства, после которого новые или измененные нормы еще не успели обрести единообразия в их толковании и применении судами (подп. 1 п. 1 ст. 304 Арбитражного процессуального кодекса РФ) или «дойти» в этом «обретенном правоприменительном качестве» до налоговых органов и налогоплательщиков.

Возрастание же показателя налоговой конфликтности не в виде кратковременного всплеска указывает на возросшую проблемность налогового права, которая может выражаться, например, в повышении неопределенности, двусмысленности его наиболее часто применяемых норм (положений), в повышении его пробельности и коллизионности и т. д. Хотя вполне возможно также, что положительная динамика уровня конфликтности обусловлена изменениями в качестве (в «политике») налогового администрирования, о чем уже говорилось выше. Однако если налоговое право достаточно совершенно, а суды не только согласно ч. 1 ст. 120 Конституции РФ, но и фактически независимы от органов исполнительной власти (в число которых входят и налоговые органы), то в силу обратной связи — в силу влияния судебной практики на практику работы налоговых органов — практика налогового администрирования снова придет в «норму».

О наличии такой обратной связи, причем усилившейся в последние годы, свидетельствуют письма ФНС России от 14 сентября 2007 г. № ШС-6-18/716@ «О порядке применения разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»; от 28 июля 2009 г. № 3-1-11/544@ «О порядке применения вычетов по НДС»; от 7 сентября 2009 г. № 3-1-10/712@ «О применении вычетов по налогу на добавленную стоимость»; от 30 сентября 2009 г. № ШС-17-3/175@ «О направлении письма Минфина России»; от 8 июля 2010 г. № ШС-37-3/6165@ «О водном налоге»; от 16 августа 2010 г. № ШС-37-7/9164@ «О результатах судебно-правовой работы территориальных налоговых органов в 1 полугодии 2010 года»; от 18 августа

2010 г. № ШС-37-3/9330 «По вопросу включения суммы НДС в расчетную стоимость добытого полезного ископаемого» (в ред. от 24 августа 2010 г.); от 3 сентября 2010 г. № ШС-37-3/10621 «О порядке применения вычетов НДС индивидуальными предпринимателями»; от 30 марта 2011 г. № КЕ-4-3/5012 «О порядке применения вычетов по НДС», адресованные ее территориальным органам, и приказ ФНС России от 9 февраля 2011 г. № ММВ-7-7/147@ «Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах».

Так, в письме ФНС России от 14 сентября 2007 г. № ШС-6-18/716@ сообщается, что «в практической деятельности налоговым органам в целях сокращения количества судебных споров, проигранных налогоплательщикам, и исключения принятия судебных решений не в пользу налоговых органов, при вынесении решений по результатам налоговых проверок и участии в судебных разбирательствах с налогоплательщиками следует руководствоваться сложившейся судебной практикой и вступившими в законную силу судебными решениями».

В письме ФНС России от 16 августа 2010 г. № ШС-37-7/9164@ прямо указывается, что «основные проблемы при судебном рассмотрении споров связаны с неприменением налоговыми органами в своей работе сложившейся судебной практики высших судебных инстанций, недостаточностью и неэффективностью проведенных контрольных мероприятий, непроведением всего комплекса мероприятий налогового контроля, недостаточной организацией взаимодействия контрольных и юридических отделов», и делаются соответствующие выводы: «В целях повышения правового уровня проводимых контрольных мероприятий руководителям территориальных налоговых органов необходимо: использовать на всех этапах проведения контрольных мероприятий имеющуюся (сложившуюся) судебную практику высших судебных инстанций; усилить и совершенствовать взаимодействие юридических отделов налоговых органов с контрольными отделами и другими отраслевыми отделами, что позволит повысить качество проводимых мероприятий налогового контроля и представления в суд неоспоримых доказательств, подтверждающих позицию налоговых органов».

Приказ ФНС России от 9 февраля 2011 г. № ММВ-7-7/147@ «Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах» «в целях повышения эффективности защиты интересов налоговых органов в арбитражных судах и судах общей юрисдикции, усиления ответственности должностных лиц налоговых органов за результаты работы по представлению интересов в судах, а также выработки единых принципов и правил взаимодействия налоговых органов по осуществлению судебной работы» требует, чтобы при принятии решения о направлении апелляционных, кассационных жалоб и заявлений о пересмотре судебных актов в порядке надзора учитывалась сложившаяся устойчивая судебная практика, в частности постановления Президиума и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ, а также информационные письма Высшего Арбитражного Суда РФ, судебные акты иных судов, вынесенные по соответствующему вопросу с учетом аналогичной аргументации.

Учитывая все вышеизложенное, можно утверждать (по крайней мере, доволно уверенно предполагать), что динамика значений показателя налоговой конфликтности в России на протяжении первого десятилетия XXI в. характеризует вектор развития российского налогового права.

Разумеется, нельзя, и на это было указано выше, снижение уровня налоговой конфликтности приписывать исключительно совершенствованию налогового права, забывая о существенности влияния налоговой политики и других, хотя бы и менее значимых, факторов на уровень налоговой конфликтности в стране. Причем налоговая политика, хотя и является фактором, в наибольшей степени

определяющим содержание налогового законодательства, но влияет на налоговую конфликтность не только через него. И в этом плане более обоснованным было бы утверждение о том, что динамика значений показателя налоговой конфликтности характеризует вектор развития налоговой политики и налогового права в их совокупности (при всей очевидной системной неоднозначности такой формулировки).

Но учитывая, что налоговая политика в вопросах «назначения» и распределения налогового бремени и в вопросах обеспечения собираемости налогов реализуется через налоговое право (например, любое налогово-политическое решение об изменении налогового бремени может быть реализовано только через изменения налогового законодательства) и что налоговые споры почти всегда связаны с отчуждением части имущества налогоплательщиков, без существенной потери в информативности можно считать, что динамика значений показателя налоговой конфликтности характеризует направленность (вектор) развития налогового права — в сторону повышения или понижения его эффективности.

Из вышеизложенного следует, что указанная динамика характеризует и налоговую политику тоже, причем у этой характеристики корреляция будет большей; например, за счет учета в ней вышеупомянутых налоговых споров, мотивированных не столько соображениями выгоды от неуплаты налогов, сколько социальным недовольством налогоплательщиков конечными результатами налогово-бюджетной политики государства. Но сомнительно, чтобы доля таких налоговых споров была значимой в вопросе использования динамики значений показателя налоговой конфликтности для оценки направленности развития налогового права.

Ранее автором уже анализировались данные арбитражно-судебной статистики налоговых споров, но с других позиций и за меньшие периоды времени (Мосин, 2006; Мосин, 2009; Мосин, 2010а; Мосин, 2010г; Мосин, 2010д; Мосин, 2011).

Сопоставление представленных в указанных статьях результатов анализа, в том числе в части выявленных тенденций и сделанных прогнозов, с данными, опубликованными на сайте Высшего Арбитражного Суда РФ по итогам 2010 г. (Сайт...), позволяет говорить о подтверждении в 2010 г. ранее сделанных основных прогнозов и сохранении в 2010 г. выявленных основных тенденций в арбитражно-судебной статистике по налоговым спорам в их связи с изменениями в законодательстве о налогах и сборах и в налоговом праве в целом (заметим, что налоговое право не сводится к законодательству о налогах и спорах, определяемому согласно ст. 1 НК РФ).

Поэтому далее обратим внимание лишь на то в этих тенденциях, что непосредственно связано с высказанными выше предположениями о связи показателя налоговой конфликтности с уровнем совершенства налогового права.

На рис. 1 показана динамика количества рассмотренных арбитражными судами налоговых дел в период 2002—2010 гг.

Рост налоговой конфликтности в период до 2006 г. на рис. 1 в значительной мере можно объяснить совокупным действием трех следующих основных факторов.

Первый фактор: ежегодные существенные изменения в материальной части налогового права (см. табл. 1), обретение единообразия в толковании которых налогоплательщиками, налоговыми органами и судами требует значительного времени и в налоговой практике происходит по мере знакомства с аргументацией участников налогового спора и с материалами ее проверки судебной практикой, в том числе с участием вышестоящих судебных инстанций, в результате чего постепенно сближаются позиции всех «толкователей».

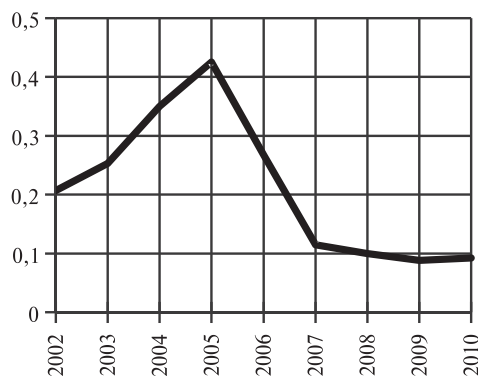


Рис. 1. Динамика количества рассмотренных арбитражными судами налоговых дел в 2002—2010 гг., млн

Второй фактор: действие тех правовых механизмов, которые были заложены в процессуальной части налогового права при изначальной кодификации последнего и которые были существенно изменены с 2006 и 2007 гг. соответственно Федеральным законом от 4 ноября 2005 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров» и Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования». Влияние этих механизмов на статистику налоговых споров подробно рассмотрено (Мосин, 2009; Мосин, 2010а; Мосин, 2010д; Мосин, 2011).

Третий фактор: наличие элементов неопределенности в ряде важных для практики норм процессуальной части налогового права. Имеется в виду не та неопределенность, от которой налогоплательщика защищает норма о презумпции его добросовестности (п. 7 ст. 3 НК РФ, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика), а та неопределенность, которая порождает процессуальный произвол со стороны налоговых органов (произвол в налоговом плане, а не в судебном, где произволу препятствует Арбитражный процессуальный кодекс РФ). На эту неопределенность неоднократно обращалось внимание в литературе (например, параграф «Рост неопределенности российского налогового права» в монографии (Шекин, 2007); утверждение (Савсерис, 2007, с. 120): «...применение категории “недобросовестность” лишило налогоплательщиков всяких ориентиров»).

В середине прошедшего десятилетия было популярным мнение, что одной из существенных причин большого и растущего количества споров налогоплательщиков с налоговыми органами является произвол со стороны последних в применении понятия «недобросовестный налогоплательщик» — применении, не адекватном правовой позиции Конституционного Суда, выраженной, в частности, в его постановлении от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» и определении от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении постановления Кон-

ституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»».

Однако арбитражно-судебная статистика не подтверждает справедливость этого мнения. Действительно, в первой половине прошедшего десятилетия было принято много судебных решений с использованием доктрины добросовестного налогоплательщика, но их доля во всем множестве судебных решений указанного периода по налоговым спорам мала. Причем мала не только в множестве споров по налогам в целом (по всем налогам в совокупности), но и в множествах споров по тем налогам, где, казалось, эта доктрина применяется особенно широко — по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость.

Тем не менее утверждать на этом основании, что в литературе доктрине добросовестного налогоплательщика уделялось неоправданно большое внимание, мы бы не стали; ведь не исключено, что именно из-за недостатка внимания она не получила широкого распространения в налоговой практике. И уж, безусловно, именно из-за этого внимания она оказалась вытесненной из налоговой практики другой доктриной — доктриной обоснованной налоговой выгоды, начало широкому применению которой положило постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Сказанное хорошо иллюстрируют графики рис. 2 и 3, построенные по результатам статистического анализа массива постановлений Федерального арбитражного суда Московского округа (ФАС МО) и Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа (ФАС СЗО), содержащихся в СПС «КонсультантПлюс» (мы здесь не разделяем случаи применения доктрин только налоговым органом, только налогоплательщиком или только судом; такое разделение малоинтересно в силу требований содержательной мотивированности судебных решений — п. 4 ст. 170 и п. 2 ст. 289 Арбитражного процессуального кодекса).

В силу содержания доктрины обоснованной налоговой выгоды естественно предположить, что наиболее часто она будет применяться в спорах по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость. Это подтверждается графиками рис. 4 и 5, построенными по массиву постановлений Федерального арбитражного суда Московского округа в СПС «КонсультантПлюс» (данные для Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа качественно аналогичны).

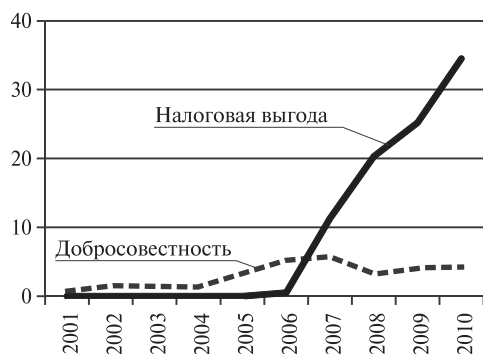


Рис. 2. Динамика количества налоговых дел, разрешенных ФАС МО с применением доктрины обоснованной налоговой выгоды или доктрины добросовестного налогоплательщика, в процентах к общему количеству налоговых дел за 2001–2010 гг.

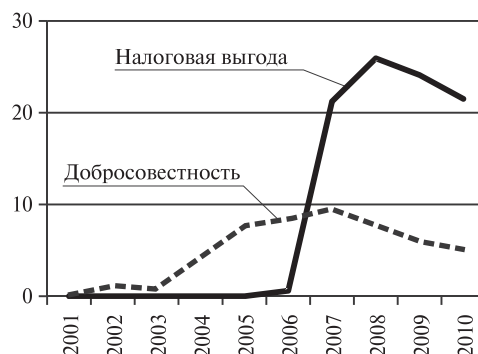


Рис. 3. Динамика количества налоговых дел, разрешенных ФАС СЗО с применением доктрины обоснованной налоговой выгоды или доктрины добросовестного налогоплательщика, в процентах к общему количеству налоговых дел в 2001–2010 гг.

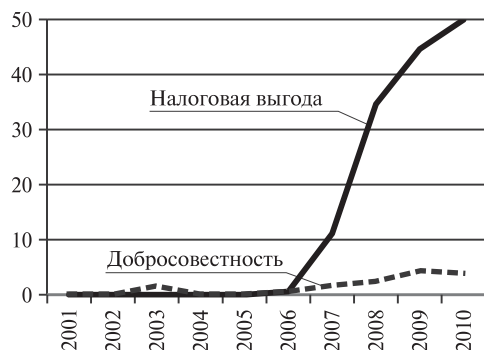


Рис. 4. Динамика количества дел по налогу на прибыль организаций, разрешенных ФАС МО с применением доктрины обоснованной налоговой выгоды или доктрины добросовестного налогоплательщика, в процентах к общему количеству налоговых дел в 2001—2010 гг.

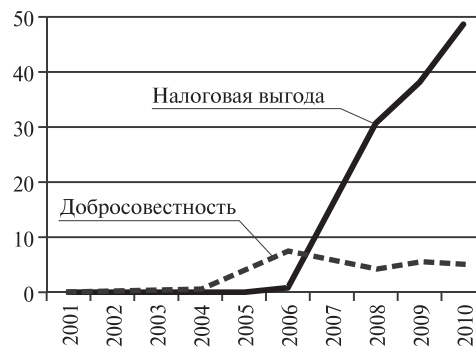


Рис. 5. Динамика количества дел по НДС, разрешенных ФАС МО с применением доктрины обоснованной налоговой выгоды или доктрины добросовестного налогоплательщика, в процентах к общему количеству налоговых дел в 2001—2010 гг.

При построении графиков на рис. 2—5 данные по доктрине добросовестного налогоплательщика были скорректированы исключением случаев одновременного применения обеих доктрин, так как содержательное изучение соответствующих судебных постановлений показало, что практически всегда обвинение налогоплательщика в недобросовестности основывалось на его обвинении в получении необоснованной налоговой выгоды и служило своего рода довеском к последнему. Естественно, обвинения по совокупности предъявлялись не судом, а налоговым органом, поскольку это позволяло ему включить в претензию к налогоплательщику психоэмоциональный заряд, присущий обвинению в недобросовестности, с целью повлиять на формирование убеждений судей, рассматривающих налоговый спор.

Из рис. 2—5 ясно видно, как сильно доктрина обоснованной налоговой выгоды повлияла на налоговую практику, особенно по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль организаций, — по последним в 2010 г. она в той или иной форме фигурировала в половине налоговых споров, дошедших до Федерального арбитражного суда Московского округа.

Правомерность распространения этих выводов на решения первой и постановления апелляционной судебных инстанций доказывается графиками рис. 6,

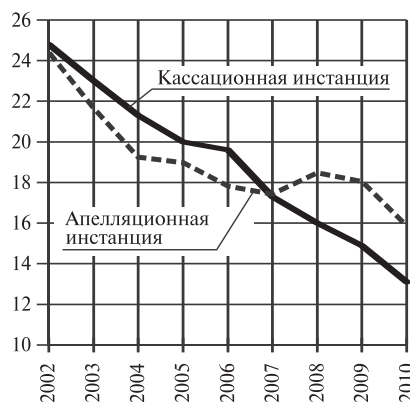


Рис. 6. Динамика по годам судебных актов, связанных с применением налогового законодательства, отмененных в апелляционной и кассационной инстанциях, в процентах к количеству таких дел, рассмотренных в соответствующей инстанции

наглядно демонстрирующими рост с годами единообразия в толковании и применении судами правовых норм.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод, что по мере устранения действия трех названных выше факторов, продуцировавших в первой половине прошедшего десятилетия рост налоговой конфликтности, последняя снижалась до некоего уровня (см. рис. 1), соответствующего относительно стабильному и довольно сходно (налогоплательщиками, налоговыми органами и судами) толкуемому налоговому праву. И явилось это результатом совершенства как материальной, так и процессуальной части налогового права. Что касается отмеченного уровня стабилизации показателя налоговой конфликтности, то не исключено, что на его значении сказался финансово-хозяйственный кризис последних лет, который, и это очевидно, «работал» на повышение уровня налоговой конфликтности. То есть если бы не кризис, возможно, налоговая конфликтность в стране была бы еще ниже.

Заключение о повышении качества налогового права за первое десятилетие XXI в., на первый взгляд, может быть воспринято как довольно банальное (было бы странным, если бы оно ухудшилось при отсутствии видимых признаков существенного ухудшения в налоговой политике государства). Однако это заключение перестает быть банальным, если обратить внимание, за счет каких механизмов было обеспечено повышение качества: не только за счет повышения определенности норм налогового права, но и за счет введения в налоговую практику доктрины налоговой выгоды (и других доктрин, ей сопутствующих) с присущим ей гибким, оценочным характером «работы», предъявляющим повышенные требования к качеству работы судебных органов. Это, по сути, требования, восходящие в конечном счете к представлениям о правовом государстве — государстве, которое провозглашено в ч. 1 ст. 1 Конституции РФ.

В сфере российского публичного права только налоговое право обладает указанным свойством (сочетанием двух вышеназванных механизмов) в столь выраженном виде. Время покажет, станет ли это свойство одним из главных достоинств нашего налогового права или налоговая практика применения судебных доктрин превратит наличие второго механизма в недостаток налогового права.

Пока же думается, что дальнейшее продвижение именно в этом направлении — когда юридическая определенность, «содержательная жесткость» норм налогового права сочетается с гибкостью, некоей содержательной расплывчатостью налоговых доктрин — сможет, при высоком качестве работы судебных органов, обеспечить дальнейшее снижение уровня налоговой конфликтности в стране.

Источники

Борзунова О. А. Кодификация налогового законодательства России. Научно-практические аспекты. М., 2010.

Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир: сб. ст. / пер. с нем.; под общ. ред. Б. Е. Ланина. М., 1992.

Зорькин В. Д. Налоговое право и практика Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года: по материалам 3-й Международной научно-практической конференции 14—15 апр. 2006 г., Москва: сборник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2007.

Козлов С. А., Дмитриева З. В. Налоги в России до XIX в. СПб., 2001.

Мосин Е. Ф. Арбитражные споры в России в 2002—2005 годах // Финансы и бизнес. 2006. № 4.

Мосин Е. Ф. Влияние изменений законодательства на статистику результатов разрешений (в пользу налогоплательщика или налогового органа) дел об оспаривании правовых актов налоговых органов в 2002—2008 годах // Финансы и бизнес. 2009. № 4.

Мосин Е. Ф. Влияние изменений законодательства на статистику результатов разрешений (в пользу налогоплательщика или налогового органа) дел о взыскании обязательных платежей и санкций в 2002—2008 годах // Финансы и бизнес. 2010а. № 1.

Мосин Е. Ф. О налогах и налоговых отношениях в Ветхом завете // Жизнь. Безопасность. Экология. 2010б. № 1—2.

Мосин Е. Ф. О налогах и налоговых отношениях в Новом завете // Жизнь. Безопасность. Экология. 2010в. № 1—2.

Мосин Е. Ф. Особенности статистики результатов рассмотрения арбитражными судами и судами общей юрисдикции налоговых споров в 2009 году // Финансы и бизнес. 2010г. № 4.

Мосин Е. Ф. Статистика результатов разрешений налоговых споров в арбитражных судах (2002—2009 гг.) // Финансы и бизнес. 2010д. № 3.

Мосин Е. Ф. Влияние постановлений Пленума ВАС РФ на судебную практику разрешения налоговых споров // Финансы и бизнес. 2011. № 1.

Налоговая политика России: проблемы и перспективы / под ред. И. В. Горского. М., 2003.

Налоговая политика. Теория и практика / под ред. И. А. Майбунова. М., 2010.

Налоговые реформы. Теория и практика / под ред. И. А. Майбунова, Ю. Б. Иванова. М., 2010.

Петухова Н. Е. История налогообложения в России IX—XX вв. М., 2008.

Савсерис С. В. Категория «добросовестность» в налоговом праве. М., 2007.

Сайт Высшего Арбитражного Суда РФ. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.arbitr.ru> (дата обращения: 01.07.2011).

Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М., 2007.