

БИЗНЕС-СРЕДА

Е. Ф. Мосин

канд. техн. наук, доцент кафедры финансового права Санкт-Петербургского государственного экономического университета; адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ В КРИЗИСНЫЕ ГОДЫ

«Каков дух народа, на какой ступени развития культуры он находится, как выглядит его социальная структура, что его политика может дать предприятиям — все это и многое другое записано целыми фразами в истории финансов. Тот, кто в состоянии понять ее язык, тот слышит раскаты грома мировой истории яснее, чем где-то в другом месте» (Шумпетер, 1992, с. 284), — вывод Йозефа Шумпетера в конце Первой мировой войны. История же финансов веками писалась и сегодня пишется пером, изготовленным из налогов и сборов посредством налоговой политики. Не без определенных и очевидных оснований Карл Маркс утверждал: «Начиная с первых мещан средневековья и кончая современными английскими фритредерами, вся борьба вертится вокруг налогов» (Маркс, 1956, с. 300–301). И об этом же спустя полтора века: «Выборы выигрывает и проигрывает налоговая политика» — такими словами начинается введение (Девере, 2001, с. 12) к сборнику «Экономика налоговой политики» со статьями профессоров Великобритании, Канады и США, написанное в 1996 г. его редактором, профессором экономики и финансов Майклом П. Девере, в ту пору также ответственным редактором академического журнала *Fiscal Studies*, издаваемого с 1979 г. английским *The Institute for Fiscal Studies*.

Насколько правильно выбрана, сформирована и реализована та налоговая политика, посредством которой изготовлено налоговое перо, пишущее трактат о финансах современной России? Поскольку речь идет о публичном праве (финансовом, налоговом), в значительной степени определяемом и формулируемом этой политикой, то очевидно, что одним из важнейших индикаторов правильности ее выбора и реализации является статистика споров, порожденных различиями в толковании и применении норм этого права, возможностями обхода этих норм и уклонения от их исполнения (судья Конституционного Суда РФ Г. А. Гаджиев: «Мерилом разумной прагматичной правовой политики является количество юридических споров...» (Гаджиев, 2013, с. 292–293); председатель Высшего Арбитражного Суда РФ (ныне упраздненного) А. А. Иванов: «...данные статистики арбитражного судопроизводства — такой же индикатор состояния российской экономики, как биржевые индексы или расчеты Министерства финансов. А может, и более точный, чем у Минфина» (Доклад председателя..., 2013). Римский юрист III века н. э. Павел писал: «Поступает против закона тот, кто совершает запрещенное законом; поступает в обход закона тот, кто, сохраняя слова закона, обходит его смысл» (Дигесты..., 2002, с. 113)).

Особенно интересна статистика налоговых споров в годы экономических кризисов. Сразу оговоримся, что мы не будем здесь высказываться по злободневным вопросам: когда начался текущий экономический кризис, когда его проявления (и какие именно) достигли (и достигнут) максимума, когда начался и закончился (и был ли он вообще) экономический кризис в предыдущем десятилетии. Ограничимся замечанием, что, по крайней мере, по вопросу, можно ли считать самые

последние годы кризисными, сегодня спора нет. И признаем, что для глубокого анализа отражения экономических кризисов в содержательной статистике налоговых споров, а последней в качестве одного из свидетельств кризисных явлений в экономике страны и государственных финансах, все же будет необходимо определиться с хронологическими рамками каждого кризиса. Но, думается, время для определения с этим еще не наступило. А потому ограничимся общими статистическими оценками споров, связанных с применением законодательства о налогах и сборах.

Но все же выскажем гипотезу, которая нам представляется весьма правдоподобной (исходя из наблюдаемой законодательной и правоприменительной практики в налоговой сфере России последних лет). В кризисные годы, с одной стороны, смягчается (по крайней мере, это декларируется) налоговая политика в отношении величины налогового бремени, возлагаемого на бизнес, и меняется характер распределения этого бремени по категориям и отраслям бизнеса, законодательно вводятся некоторые налоговые послабления бизнесу (малому и среднему — в целом или по важным отраслям, а крупному — выборочно, в случае существенного ухудшения положения отдельных его частей). С другой стороны, законодательно ужесточаются требования к налогоплательщикам в части соблюдения налоговых требований государства¹, усиливается и ужесточается (но это не декларируется) требовательность налоговых органов к налогоплательщикам с целью обеспечить как можно большие поступления в бюджет (здесь мы не случайно не пишем «обеспечить собираемость налогов и сборов», ибо практика свидетельствует, что налоговые органы не так уж редко выходят за пределы, требуемые для «обеспечения собираемости»). Впрочем, надо признать, что налоговые органы уже добились высокой собираемости налогов и сборов. По данным ФНС России, фактическое значение показателя достижения целей и решения задач подпрограммы «Собираемость налогов и сборов» в 2013 г. достигло 99,15% (плановое было 97,2%) (Доклад о результатах..., 2004). И, как сказано в Основных направлениях налоговой политики на 2016 г. и плановый период 2017 и 2018 гг., «поскольку Правительство Российской Федерации не планирует выходить с предложениями о повышении налоговой нагрузки и осуществлении каких-либо масштабных изменений в налоговой системе в текущем 2015 г., а также в ближайшие три года, а также не будет поддерживать такие инициативы других субъектов права законодательной инициативы, при проведении налоговой политики основное внимание будет уделяться проведению антикризисных мер, а также реализации тех основных изменений, планы по проведению которых уже определены в нескольких стратегических документах» (Основные...).

В кризисные годы меняется и поведение налогоплательщиков: увеличивается число налоговых правонарушений — нарушаются сроки налоговых платежей, растет уклонение от уплаты налогов посредством частичного или полного ухода в теневую экономику, использования разного рода обходных налогууменьшающих схем, сомнительных с точки зрения закона или прямо ему противоречащих; снижается размер сумм, из-за которых налогоплательщики готовы спорить с налоговыми органами, хотя ранее могли их «простить», но вместе с тем растет бизнес, нацеленный на импортозамещение (примета нынешнего кризиса).

Как пример очевидно завышенного и, вместе с тем, уникального по своей нелепости требования, предъявленного налогоплательщику налоговым органом,

¹ Например, существенные изменения (вступили в силу с 1 января 2014 г.) в налоговое законодательство внесены Федеральным законом от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям», расширившим полномочия налоговых органов в борьбе с уклонением от уплаты налогов, в том числе с уклонением путем использования фирм-«однодневок».

можно привести требование в споре, который рассматривался в трех судах: Арбитражном суде Вологодской области, Четырнадцатом арбитражном апелляционном суде и Арбитражном суде Северо-Западного округа (постановление последнего от 2 июня 2015 г. № Ф07-3042/2015 по делу № А13-5629/2014). В первый суд обратился налогоплательщик (банк), во второй и третий – налоговая инспекция. Все три суда приняли решение в пользу налогоплательщика.

Кратко фабула дела такова.

В ходе выездной налоговой проверки инспекция потребовала от банка представить ей в течение 10 дней копии ряда документов, заверенные должным образом. Назовем лишь указанное в третьем пункте требования, выставленного налогоплательщику: документы, подтверждающие правомерность включения в состав расходов сумм резерва по возможным потерям по ссудам, в том числе кредитные досье с кредитными договорами со всеми приложениями, дополнительными соглашениями и др.; договоры залога, поручительства, ипотеки к кредитным договорам; информация об оценке залогового имущества; анализы финансового состояния заемщика; профессиональные суждения о качестве обслуживания долга и информация о рисках заемщика и об изменении категории качества ссудной задолженности; регистры бухгалтерского и налогового учета (выписки по счетам с указанием заемщика), подтверждающие выдачу кредитов и оплату кредитов, процентов, неустойки по кредитам (в двух других пунктах требования перечни истребованного столь же внушительны). Заметим, что выездная налоговая проверка проводилась на территории налогоплательщика, поэтому проверяющие могли ознакомиться с оригиналами документов и проверить правомерность включения в состав расходов сумм резерва по возможным потерям по ссудам.

Банк требование инспекции не выполнил, да и не мог выполнить. Суду он сообщил, что предусмотренные третьим пунктом этого требования копии документов составят более 6,26 млн листов (4890 кредитных договоров с юридическими лицами с документами на 250 листах каждый, 2405 кредитных договоров с индивидуальными предпринимателями с документами на 200 листах каждый, 91 234 кредитных договора с физическими лицами с документами на 50 листах каждый). Изготовление такого количества копий потребует работы 100 печатающих устройств в течение более двух месяцев (максимальная загрузка одного печатающего устройства – 30 тыс. страниц в месяц); затраты на изготовление копий составят 1,8 млн руб. на покупку 12,5 тыс. пачек бумаги (145 руб. за пачку), 1,4 млн руб. на приобретение расходных материалов (картриджей, роликов, фотобарабанов). К этому надо добавить затраты на полную или частичную замену копирующих устройств в связи с их ускоренным износом, на доставку копий документов из обособленных подразделений банка, на двойную оплату труда сотрудников, привлекаемых к работе сверхурочно и в выходные дни. Вес же истребованных копий составит около 30 тонн, для их перевозки потребуются 20 автомобилей марки «Газель». Банк указал также, что у лиц, проводящих налоговую проверку (4 человека), отсутствует физическая возможность изучить такой объем документов в сроки, установленные для проведения проверки: четверем сотрудникам налоговой инспекции потребуется около 90 месяцев для изучения истребованного объема документов – при чтении одним сотрудником 100 страниц в час документы могут быть прочитаны в течение 15 650 часов, что соответствует 1956 дням (по 8 часов).

Суды всех трех инстанций отметили, что хотя законодательство о налогах и сборах не содержит ограничений по количеству и наименованиям документов, которые могут быть истребованы у налогоплательщика в рамках выездной

налоговой проверки¹, а сами суды не уполномочены проверять целесообразность решений налоговых органов (их должностных лиц), которые действуют в рамках предоставленных им законом дискреционных полномочий, все же необходимость обеспечения баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере, как сфере властной деятельности государства, предполагает возможность проверки законности решений, принимаемых в ходе налогового контроля, в частности об истребовании документов. И, как отмечено в кассационном постановлении по этому делу, Конституционный Суд РФ в постановлении от 16 июля 2004 г. № 14-П указал, что, наделяя налоговые органы полномочием действовать властно-обязывающим образом в пределах своей компетенции, федеральный законодатель должен соблюдать требования (вытекающие из ч. 3 ст. 55 Конституции РФ во взаимосвязи с ее ст. 8, 17, 34 и 35), в силу которых ограничение федеральным законом права владения, пользования и распоряжения имуществом, а также свободы предпринимательской деятельности возможно, только если оно отвечает требованиям справедливости, адекватно, пропорционально, соразмерно и необходимо для защиты конституционно значимых ценностей, в том числе частных и публичных прав и законных интересов других лиц, и не затрагивает само существо конституционных прав, т. е. не ограничивает пределы и применение основного содержания соответствующих конституционных норм.

Казалось бы, обстоятельства, приведенные выше, согласуются в нашей гипотезой и в совокупности должны привести к существенному росту количества налоговых споров. Однако статистика налоговых споров, рассмотренных арбитражными судами, этого не подтверждает (рис. 1). Здесь и далее, если не оговорено иное, графики построены автором по данным судебной статистики, которые до 2014 г. ежегодно публиковались на сайте Высшего Арбитражного Суда РФ (теперь сайт «Федеральные арбитражные суды Российской Федерации» (Федеральные...)), а за 2014 г. опубликованы на сайте Судебного департамента при Верховном Суде РФ (Судебный...).

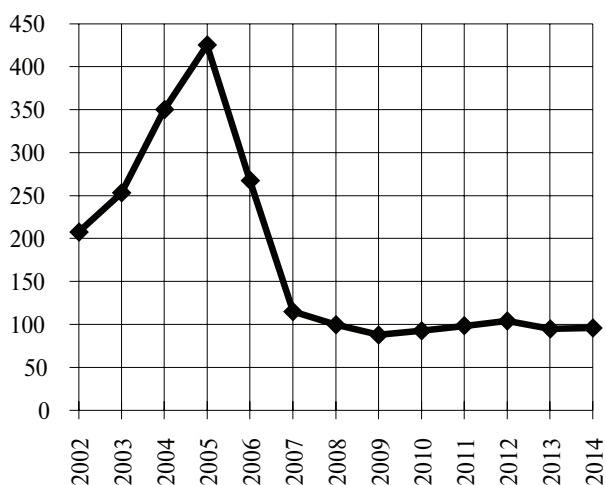


Рис. 1. Динамика количества налоговых дел (в тысячах), рассмотренных арбитражными судами за год (2002–2014 гг.)

За период 2002–2014 гг. Налоговый кодекс РФ (далее – НК РФ) редактировался более 400 раз, из них 300 раз – в период 2007–2014 гг. И тем не менее, как показано

¹ Поэтому описываемое дело – яркая иллюстрация того, что «чем более общей является правовая норма, тем грубее инструмент злоупотребления ею» (Познер, 2004, с. 905).

на рис. 1, начиная с 2006 г. (в результате действия оказавших исключительное по важности влияние на налоговую практику двух федеральных законов: 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» (вступил в силу с 1 января 2006 г.) и 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» (вступил в силу с 1 января 2007 г.), а также постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды») количество рассмотренных за год в арбитражных судах налоговых дел существенно снизилось, а далее держалось на относительно стабильном уровне (примерно 100 тыс. дел в год).

Очевидно, что сама по себе такая стабильность (восемь лет подряд, да еще в нестабильной налоговой сфере) не случайна. Ведь, как заметил Дж. К. Гэлбрейт, «мир бизнеса в его отношении к государству характеризуется чем угодно, но только не однородностью» (Гэлбрейт, 2008, с. 259). Поэтому будет справедливым признать за этой стабильностью большую заслугу соответствующих органов государственной власти, как законодательной, так и исполнительной. Заслуга ФНС России представляется несомненной. Это тем более приятно отметить, что обычно этот орган исполнительной власти принято лишь критиковать (если не сказать: ругать), а об отечественной налоговой политике отзываться, как правило, негативно, а то и вовсе писать о налоговом терроре (Пархачева, Шеленков, 2007). Впрочем, как заметил другой выдающийся экономист — нобелевский лауреат Р. Шиллер, «деятельность “бюрократов” из государственных регулятивных агентств очень редко удостоивается высоких оценок общественности» (Шиллер, 2014, с. 217). С другой стороны, заметим, трудно дать высокую оценку, например, забавной (но не для бухгалтеров) истории с указаниями об указании/неуказании значения «0» в реквизите 110 платежного поручения (Горячева, 2015) (эту историю было бы уместно назвать «нестабильность нуля»).

В последние годы стабилизировалось и ежегодное количество рассмотренных арбитражными судами дел об оспаривании решений налоговых органов о привлечении к административной ответственности (рис. 2).

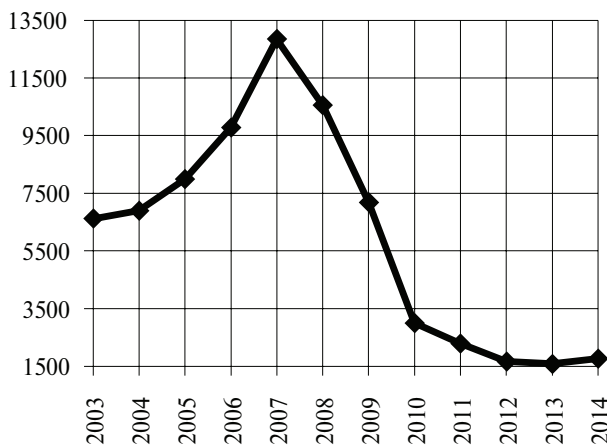


Рис. 2. Динамика количества рассмотренных арбитражными судами дел об оспаривании решений налоговых органов о привлечении к административной ответственности (2002–2014 гг.)

Весьма небольшое количество судебных дел об оспаривании решений налоговых органов о привлечении к административной ответственности (в 2013 г. – 1585 дел, в 2014 г. – 1763 дела) также говорит о качественной работе налоговых органов (и (или) о небольших суммах штрафов), так как по данным ФНС России (Доклад об осуществлении...) налоговые органы по результатам проверок наложили административных штрафов (не только в связи с нарушениями законодательства о налогах и сборах): в 2013 г. – 105 982 штрафа, в 2014 г. – 114 875 штрафов.

Важным показателем качества работы налоговых органов, показателем того, насколько правильны (законны) их решения в отношении налогоплательщиков, является доля налоговых споров, решенных судами в пользу налоговых органов. Если исходить из судебной статистики по делам о взыскании обязательных платежей и санкций и делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, то следует заключить, что в последние годы качество работы налоговых органов повышается (рис. 3).

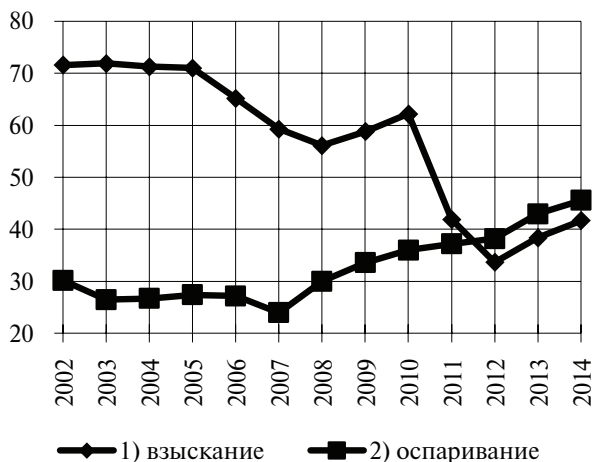


Рис. 3. Динамика количества налоговых дел, решенных арбитражными судами в пользу налоговых органов, в процентах к количеству соответствующих дел: 1) о взыскании обязательных платежей и санкций; 2) об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц

Представляется очевидным, что росту доли налоговых дел, ежегодно разрешаемых судами в пользу налоговых органов, в немалой степени способствовал введенный сравнительно недавно институт апелляционного обжалования в налоговой сфере, которому совершенно правильно дается высокая оценка в докладе ФНС России по итогам контроля (надзора) в 2014 г.: «Институт апелляционного обжалования (как и система досудебного урегулирования налоговых споров в целом) обладает целым рядом достоинств как с точки зрения налогоплательщика, так и с точки зрения государства. Грамотная организация работы с жалобами позволяет установить устойчивую обратную связь между налоговыми органами разных уровней, усилить внутриведомственный контроль и своевременно формировать объективную оценку работы нижестоящих налоговых органов и их должностных лиц, на регулярной основе осуществлять мониторинг эффективности применения налогового законодательства всеми участниками налоговых правоотношений. Кроме того, нельзя не отметить простоту и оперативность административного обжалования в сравнении с судебным порядком рассмотрения налоговых споров» (Доклад об осуществлении...).

Этот институт принял на себя те жалобы налогоплательщиков, которые в противном случае дошли бы до суда и были бы последним удовлетворены.

По данным ФНС России (Доклад об осуществлении...), в 2014 г. количество жалоб налогоплательщиков в вышестоящие налоговые органы возросло по сравнению с 2013 г.: с 44,9 тыс. до 47,6 тыс. (рост 6,2%). Но списать это полностью на рост количества налоговых споров прежних категорий нельзя: с 1 января 2014 г. обязательность досудебного порядка обжалования перед обращением в суд распространилась на все налоговые споры (Федеральный закон от 2 июля 2013 г. № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»). При росте абсолютного количества жалоб доля жалоб, удовлетворенных рассмотревшим их вышестоящим налоговым органом, уменьшилась, но ненамного: с 37,2% в 2013 г. до 34,9% в 2014 г. (разница 2,3%). Налоговики объясняют это совершенствованием налогового администрирования и улучшением качества выносимых налоговыми органами решений. Конечно, этот фактор работает, хотя не исключено, что снижение доли удовлетворенных жалоб обусловлено также и общим «ужесточением отношения» к налогоплательщикам в кризисные годы. Но против последнего предположения свидетельствует то обстоятельство, что при этом главное для наполнения бюджета — отношение денежных сумм удовлетворенных требований жалобщиков к оспариваемым ими суммам почти не изменилось: за 2014 г. — 15,9%, за 2013 г. — 15,2%.

Несомненно, что повышению качества работы налоговых органов способствовал и отмеченный в докладе ФНС России «точечный» подход к отбору объектов для контроля и совершенствование риск-ориентированного подхода при подготовке проверок, в результате чего, в частности, общее количество проведенных налоговыми органами проверок в 2014 г. сократилось на 7,9% по сравнению с 2013 г. — 218,2 тыс. и 237,0 тыс. проверок соответственно. При этом доначисления налоговых платежей по одной выездной налоговой проверке увеличились с 6,9 млн руб. в 2013 г. до 8,2 млн руб. в 2014 г. — прирост на 18,8% (в докладе ФНС России указано 19,8%, по-видимому, из-за ошибки в исчислении роста или указании сумм) (Доклад об осуществлении...).

На показатели судебной статистики влияет много факторов, в том числе таких, которые недоступны для количественных оценок их влияния. Например, на продолжительных периодах времени и в условиях переходной экономики, тем более в условиях экономического кризиса, меняются не только ценности и соответствующее им поведение субъектов налоговых отношений (налогоплательщиков и налоговых органов (через их сотрудников)), но меняются также и базовые ценности судейского корпуса и распределение судей по приверженности определенным ценностям. В качестве примера укажем на приведенную в статье (Волков, Дмитриева, 2012, с. 145) статистику ответов судей на вопрос: «В чем заключается главная миссия судьи?» Выбирая из вариантов ответов: 1 — обеспечение справедливости; 2 — защита государственных интересов; 3 — борьба с правонарушениями; 4 — защита прав граждан; 5 — обеспечение законности, судьи, отнесенные в статье к «профессиональной когорте „старая закалка“ (до 1991 г.)», дали ответы (%): 1 — 46,7; 2 — 4,3; 3 — 3,3; 4 — 45,7; 5 — 68,5. В среде судей, отнесенных к «профессиональной когорте „новый призыв“ (с 2002 г.)», распределение ответов иное (%): 1 — 34,2; 2 — 3,2; 3 — 4,8; 4 — 51,1; 5 — 80,0 (допускалось выбрать более одного варианта).

И добавим к этому вывод, сделанный в социологическом исследовании практики работы российских арбитражных судов: «...необходимо рассматривать

априорную неодинаковость, неравноправность чиновника и предпринимателя» (Титаев, 2011, с. 136). Вместе с тем в другом исследовании его авторы (с участием автора указанного исследования) «подводя общие итоги» по главе «Чиновники и предприниматели: есть ли „государственный уклон“?» пишут более мягко: «...можно обозначить несколько выводов. Нельзя сказать, что в арбитражных судах существует устойчивый уклон в пользу государства по всем категориям дел. Более того, государство и государственные организации в случае с гражданскими делами оказываются несколько слабее среднего предпринимателя. Однако в некоторых ситуациях, например, в случае рутинных дел, вытекающих из административных правоотношений, суды явным образом оказываются на стороне государственных структур» (Дмитриева, Титаев, Четверикова, 2012, с. 54).

Результаты рассмотрения налоговых дел арбитражными судами в 2014 г., в том числе в денежном выражении, представлены в табл. 1.

Таблица 1

Результаты рассмотрения налоговых дел арбитражными судами России в 2014 г.

Категории дел	Кол-во дел	Количество дел, по которым требования удовлетворены/не удовлетворены	Сумма требований (тыс. руб.)		
			Заявлено	Взыскано	Отказано во взыскании
1	2	3	4	5	6
Дела, связанные с применением налогового законодательства, из них*:					
	95 645	41 825/53 820	36 839 288	7 530 863	29 308 425
<i>удовлетворено, взыскано, отказано, %**</i>		43,7/56,3		20,4	79,6
<i>средняя сумма на одно дело***</i>			385	180	545
об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц	15 452	8 411/7041	7 792 037	2 418 637	5 373 400
<i>удовлетворено, взыскано, отказано, %</i>		54,4/45,6		31,0	69,0
<i>средняя сумма на одно дело</i>			504	288	763
в том числе в связи с отказом в возмещении НДС	654	365/289	2 906 584	476 390	2 430 194
<i>удовлетворено, взыскано, отказано, %</i>		55,8/44,2		16,4	83,6
<i>средняя сумма на одно дело</i>			4444	1305	8409
о взыскании обязательных платежей и санкций	78 944	32 899/46 045	25 522 014	4 706 793	20 815 221
<i>удовлетворено, взыскано, отказано, %</i>		41,7/58,3		18,4	81,6
<i>средняя сумма на одно дело</i>			323	143	452
в том числе на основании п. 3 ст. 46 НК РФ****	17 162	2195/14 967	5 220 119	268 258	4 951 861

Окончание табл. 1

1	2	3	4	5	6
<i>удовлетворено, взыскано, отказано, %</i>		12,8/87,2		5,1	94,9
<i>средняя сумма на одно дело</i>			304	122	331
о возврате из бюджета средств, излишне взысканных налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками	849	307/542	2 850 017	245 768	2 604 249
<i>удовлетворено, взыскано, отказано, %</i>		36,2/63,8		8,6	91,4
<i>средняя сумма на одно дело</i>			3357	801	4805
в том числе из федерального бюджета	218	103/115	922 946	70 275	852 671
<i>удовлетворено, взыскано, отказано, %</i>		47,2/52,8		7,6	92,4
<i>средняя сумма на одно дело</i>			4 234	682	7 415
о возмещении убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц	61	16/45	255 377	2785	252 592
<i>удовлетворено, взыскано, отказано, %</i>		26,2/73,8		1,1	98,9
<i>средняя сумма на одно дело</i>			4187	174	5613

* Соответствующие этому строки выделены жирным шрифтом.

** Данные, приведенные в каждой такой строке, относятся к категории дел, указанной в первой предшествующей ей строке, выделенной жирным шрифтом.

*** Данные, приведенные в каждой такой строке, относятся к категории дел, указанной в первой предшествующей ей строке, выделенной жирным шрифтом, и характеризуют среднюю денежную сумму, приходящуюся на одно соответствующее дело (средние заявленная, выигранная, «отказная» суммы).

**** Согласно п. 3 ст. 46 НК РФ во внесудебном порядке решение о взыскании налога (сбора, пени, штрафа) принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения. Решение о взыскании, принятое позднее, недействительно и исполнению не подлежит, но в этом случае налоговый орган может взыскать требуемую сумму в судебном порядке.

Источники: Судебный департамент при Верховном Суде РФ (Судебный...); расчеты автора (выделены курсивом).

Из табл. 1 видно, что в 2014 г. арбитражные суды первой инстанции рассмотрели 95 645 налоговых дел с общей суммой заявленных требований 36,8 млрд руб.; удовлетворили требования по 41 825 делам (43,7%) на общую сумму 7,5 млрд руб. (20,4% от заявленной суммы); отказали во взыскании по 53 820 делам (56,3%) на общую сумму 29,3 млрд руб. (79,6% от первоначально заявленной общей суммы). Для сравнения отметим, что в целом по всем делам, рассмотренным арбитражными судами в 2014 г., доля дел, по которым требования удовлетворены, составляет 69,0%, а доля суммы удовлетворенных требований составляет 43,5% от суммы заявленных требований (оба показателя выше аналогичных в налоговых делах) (расчет по данным (Отчет...)).

Средняя заявленная сумма, приходящаяся на одно дело (из всего количества рассмотренных дел), – 385 тыс. руб.; средняя взысканная сумма, приходящаяся на одно дело (из количества дел, требования по которым удовлетворены), – 180 тыс. руб.; средняя сумма, во взыскании которой отказано, приходящаяся на одно дело (из количества дел, требования по которым не удовлетворены), составляет 545 тыс. руб.

Интересно, что инициаторы обращения в суд – как налогоплательщики, так и налоговые органы – выигрывают в судах в среднем меньшие суммы, чем в среднем они же проигрывают (т. е. чем суммы, в которых им отказывают).

Так, средняя (на одно выигранное дело) сумма, выигранная налогоплательщиками в делах об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц, составляет 288 тыс. руб., а средняя сумма, приходящаяся на одно проигранное дело в этой же категории дел, – 763 тыс. руб., т. е. в 2,6 раза больше выигранной. В делах об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц в связи с отказом в возмещении НДС различие в суммах еще больше: средняя выигранная сумма – 1305 тыс. руб., а средняя «отказная» сумма в 6,4 раза больше – 8409 тыс. руб. В категории дел о возврате из бюджета средств, излишне взысканных налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками, средняя (на одно выигранное дело) выигранная налогоплательщиком сумма – 801 тыс. руб., «проигранная» в 6 раз больше – 4805 тыс. руб. Если же спор о возврате из федерального бюджета, то различие в средних суммах еще больше – в 10,9 раз средняя выигранная сумма (682 тыс. руб.) меньше средней суммы, в возврате которой отказано (7415 тыс. руб.). Эта статистика отражает известный юристам налогоплательщиков факт: обычно шансы выиграть в суде у налогового органа большую сумму значительно меньше шансов на выигрыш небольшой и, тем более, малой суммы.

Но аналогичная ситуация и у налоговых органов: в делах о взыскании обязательных платежей и санкций, решенных в пользу взыскателя, средняя сумма, взысканная судом в одном таком деле, составляет 143 тыс. руб.; в делах же, по которым во взыскании отказано, средняя «отказная» сумма составляет 452 тыс. руб. (в 3,2 раза больше). Возможно, это объясняется тем, что в таких делах налоговики нередко «играют» против бюджетников.

Отмеченная выше положительная динамика по качеству работы налоговых органов не снимает остроты вопроса о недостатках в их работе. Ведь указанные в таблице 54,4% дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц, требования налогоплательщиков по которым удовлетворены судами, означают, что в каждом втором деле 2014 г. налоговые органы были неправы: была неправа налоговая инспекция, не согласившаяся с налогоплательщиком при рассмотрении материалов налоговой проверки и возражений по ним налогоплательщика и вынесении решения по результатам этого рассмотрения в порядке ст. 101 НК РФ; был неправ вышестоящий налоговый орган при рассмотрении жалобы (апелляционной жалобы) налогоплательщика в порядке ст. 140 НК РФ. Всего по делам указанной категории налоговые органы незаконно требовали с налогоплательщиков 2,4 млрд руб. При оценке значимости этой суммы нужно учитывать, что на практике требование налогового органа нередко означает, что при неуплате добровольно сначала на требуемую сумму будут приостановлены расходные операции по расчетному счету налогоплательщика, а спустя некоторое время (до суда) эти суммы будут взысканы принудительно, т. е. изъяты из оборота у налогоплательщика, что

в условиях высокой инфляции никак не может быть компенсировано процентами, предусмотренными ст. 79 НК РФ.

В категории дел 2014 г. о возврате из бюджета средств, излишне взысканных налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками, ситуация лучше: в этой категории налоговые органы были неправы лишь в каждом третьем деле (36,2%).

При оценке данных судебной статистики важно иметь представление о том, насколько едино судейское сообщество в толковании и применении норм права при разрешении налоговых споров. В 2012 г. автор этой статьи писал, что, «несмотря на молодость налогового права, результаты, достигнутые в нем судебной практикой в части единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, не уступают таковым результатам в других отраслях российского права» (Мосин, 2012, с. 209) (сопроводив это оговоркой, что, хотя, как утверждал знаменитый юрист античного Рима Ульпиан, «судебное решение принимается за истину» (Дигесты..., 2005, с. 563), однако, «кто полагает, что официальные документы, служебные отчеты имеют презумпцию верности, во всяком случае по своей природе, тот весьма заблуждается» (Дройзен, 2004, с. 198)).

Данные последующих лет подтверждают вышеприведенный положительный отзыв: последние годы остается стабильно невысокой доля судебных актов, вынесенных по налоговым спорам и впоследствии отмененных вышестоящей судебной инстанцией (рис. 4).

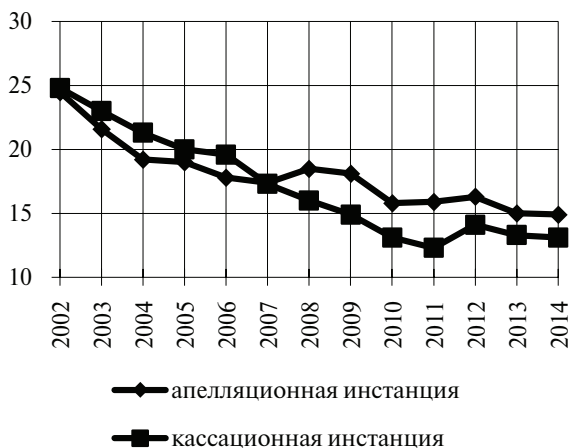


Рис. 4. Динамика количества вынесенных по налоговым делам судебных актов, отмененных в апелляционной и кассационной инстанциях, в процентах к количеству налоговых дел, рассмотренных в предыдущей инстанции (2002–2014 гг.)

В арбитражных судах, как апелляционной, так и кассационной инстанций, доля отмененных или измененных судебных актов по налоговым делам практически совпадает с долей отмененных или измененных судебных актов по всем делам, рассмотренным в инстанции. В апелляции отменено или изменено 14,3% всех обжалуемых судебных актов; 14,9% обжалуемых «налоговых» актов. Аналогичные показатели в кассации: 14,6 и 13,1%. Это очень хорошие показатели для столь большой, сложной и трудной области законодательства, какой является налоговое законодательство.

Наконец, укажем, что в последние годы наметился рост ежегодного количества налоговых споров о взыскании обязательных платежей и санкций через арбитражные суды: с 45 503 дел в 2007 г. до 78 944 дел в 2014 г. (рис. 5).

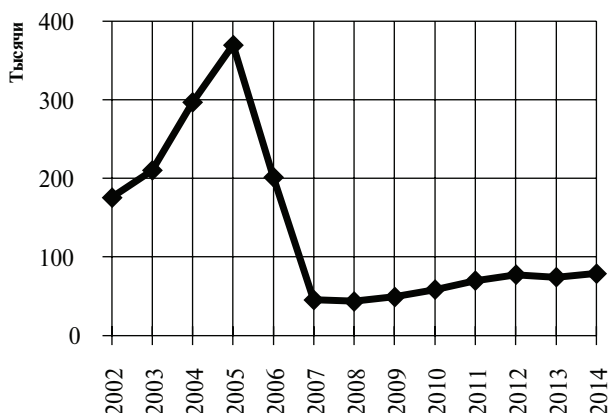


Рис. 5. Динамика по годам количества налоговых споров о взыскании обязательных платежей и санкций (2002–2014 гг.)

Трудно сказать, продолжится ли этот рост дальше. С одной стороны, в условиях экономического кризиса может возрасти число ситуаций, описанных в подп. 2 и 3 п. 2 ст. 45 НК РФ (платежи с использованием счетов дочерних и материнских компаний и т. п.), и ухудшиться положение части тех организаций, с которых Налоговый кодекс разрешает взыскание только в судебном порядке, а это приведет к росту взысканий налогов через суд, но, с другой стороны, Федеральным законом от 4 ноября 2014 г. № 347-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» внесены вступившие в силу с 1 января 2015 г. изменения в подп. 1 п. 2 ст. 45 и ст. 46 НК РФ, в соответствии с которыми судебный порядок взыскания налога с лицевого счета организаций обязателен лишь, если взыскиваемая сумма превышает 5 млн руб.

Интересно, что в кризисные годы остается примерно постоянным соотношение по видам налогов сумм платежей, доначисленных налоговыми органами по результатам налоговых проверок (рис. 6); на основании данных ФНС России (Доклад об осуществлении...).

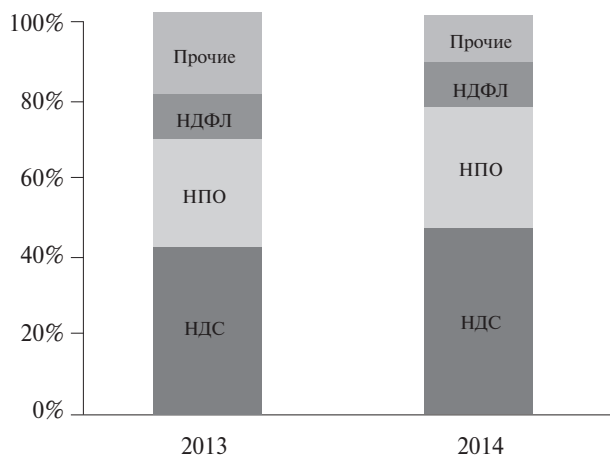


Рис. 6. Соотношение по видам налогов сумм платежей, доначисленных в 2013 и 2014 гг. по результатам налоговых проверок: НДС — налог на добавленную стоимость; НПО — налог на прибыль организаций; НДФЛ — налог на доходы физических лиц; Прочие — прочие налоги и сборы

Для полноты картины налоговых правонарушений в кризисные годы приведем данные о налоговых преступлениях, предусмотренных ст. 198 («Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»), 199 («Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»), 199.1 («Неисполнение обязанностей налогового агента») и 199.2 («Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов») Уголовного кодекса РФ (рис. 7 и 8; на основании данных МВД России (Состояние..., 2012; Состояние..., 2013; Состояние..., 2014).

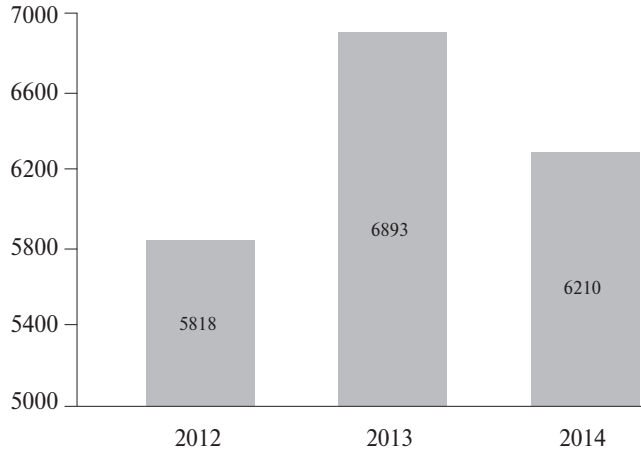


Рис. 7. Количество выявленных налоговых преступлений в России (2012–2014 гг.)

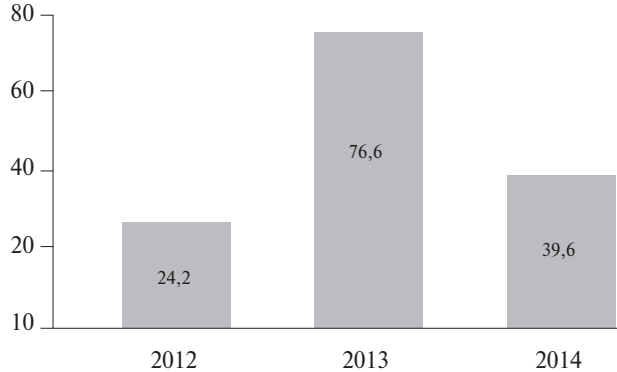


Рис. 8. Материальный ущерб от налоговых преступлений, млрд руб. (по оконченным уголовным делам 2012–2014 гг.)

Для сравнения: в период 2004–2006 гг. было выявлено налоговых преступлений; в 2004 г. – 7812; в 2005 г. – 11 351; в 2006 г. – 13 549 (Мосин, 2007, с. 134).

Можно с уверенностью утверждать, что в скором времени количество ежегодно выявляемых налоговых преступлений начнет расти. Этот вывод мы делаем на основе того, что Федеральным законом от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» расширены полномочия следователей в части возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям, предусмотренным ст. 198–199.2 Уголовного кодекса РФ. Ведь именно сужение таких полномочий Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 407-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» привело, по нашему мнению, к снижению количества

выявленных налоговых преступлений. Обсуждение достоинств и недостатков этих изменений выходит за рамки настоящей статьи; впрочем, им уделено немало внимания в литературе последних лет.

В заключение отметим, что из представленных статистических данных не следует, что в кризисные годы положение налогоплательщиков в их спорах с налоговыми органами (как при обжаловании в вышестоящем налоговом органе, так и в суде) существенно изменилось. Очевидных оснований для утверждения о статистически значимом ухудшении положения налогоплательщиков в налоговых спорах нет.

Источники

Волков В., Дмитриева А. Российские судьи как профессиональная группа: ценности и нормы // Как судьи принимают решения: эмпирические исследования права / под ред. В. В. Волкова. М., 2012. С. 128–155.

Гаджиев Г. А. Онтология права (критическое исследование юридического концепта действительности). М., 2013.

Горячева В. Перекати-поле // Учет. Налоги. Право. 2015. № 36. С. 2.

Гэлбрейт Дж. К. Новое индустриальное общество // *Гэлбрейт Дж. К.* Новое индустриальное общество. Избранное / пер. с англ. М., 2008. (Серия «Антология экономической мысли»).

Девере М. П. Введение // Экономика налоговой политики / пер. с англ. Сб. ст. под ред. М. П. Девере. М., 2001. С. 12–37.

Дигесты Юстиниана / пер. с лат.; отв. ред. Л. Л. Кофанов. Т. I. М., 2002.

Дигесты Юстиниана / пер. с лат.; отв. ред. Л. Л. Кофанов. Т. VII. Полутом 2. М., 2005.

Дмитриева А. В., Титаев К. Д., Четверикова И. В. Исследование работы российских арбитражных судов методами статистического анализа / под ред. К. Титаева. СПб., 2012. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.enforce.spb.ru/images/analit_zapiski/irl_arbitrazh_site_new.pdf.

Доклад о результатах и основных направлениях деятельности на 2014–2017 годы // Федеральная налоговая служба. Май 2004 г. // ФНС России. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.nalog.ru/rn78/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/#t10.

Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2014 году // ФНС России. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/kontrol/doclad_kont2014.pdf.

Доклад председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации А. А. Иванова на совещании председателей арбитражных судов в г. Екатеринбурге 25 апреля 2013 года // Сайт Высшего Арбитражного Суда РФ // URL: <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/speeches/83618.html>.

Дройзен И. Г. Энциклопедия и методология истории // *Дройзен И. Г.* Историка. Лекции об энциклопедии и методологии истории / пер. с нем. СПб., 2004.

Маркс К. Эмиль де Жирарден. «Социализм и налог». Париж, 1850 // *Маркс К., Энгельс Ф.* Соч. М., 1956. Т. 7. С. 295–307.

Мосин Е. Ф. Усиление борьбы с налоговыми преступлениями в свете современной налоговой политики России // Финансы и бизнес. 2007. № 3. С. 134–142.

Мосин Е. Ф. Формирование единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм налогового права // Финансы и бизнес. 2012. № 4. С. 201–210.

Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов // Минфин России. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru>.

Отчет о работе арбитражных судов субъектов Российской Федерации в 2014 году // Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.cdep.ru>.

Пархачева М. А., Шеленков С. Н. Налоговый террор. М., 2007. (Серия «Настольная книга главного бухгалтера»).

Познер Р. А. Экономический анализ права / пер. с англ. В 2 т. СПб., 2004. Т. 2.

Состояние преступности в России за январь–декабрь 2012 года. ФКУ «Главный информационно-аналитический центр» МВД России // МВД России. [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://mvd.ru/upload/site1/document_file/viXMMRlab8.pdf.

Состояние преступности в России за январь–декабрь 2013 года. ФКУ «Главный информационно-аналитический центр» МВД России // МВД России. [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://mvd.ru/upload/site1/document_file/H8NGnfdiEу.pdf.

Состояние преступности в России за январь–декабрь 2014 года. ФКУ «Главный информационно-аналитический центр» МВД России // МВД России. [Электронный ресурс]. Режим доступа: https://mvd.ru/upload/site1/document_file/pxOrdPt4BF.pdf.

Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.cdep.ru>.

Тимаев К. Практика российских арбитражных судов с точки зрения социологии права // Право и правоприменение в России: междисциплинарные исследования / под ред. В. В. Волкова. М., 2011. С. 116–137.

Федеральные арбитражные суды Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.arbitr.ru>.

Шиллер Р. Финансы и хорошее общество / пер. с англ. М., 2014.

Шумпетер Й. А. Кризис налогового государства. Цит. по: *Buntt П.-К.* «Патриотический дар» и «спекуляция на хлебе». Свод финансово-правовых постановлений и политическая система Германской империи (1871–1914) // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / пер. с нем. Сб. ст. под общ. ред. Б. Е. Ланина. М., 1992.