

**Е. Ф. Мосин**

канд. техн. наук, доцент кафедры правового регулирования экономики Санкт-Петербургского государственного экономического университета; адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

## **СУДЕБНАЯ ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ 12 ЛЕТ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ**

Множество задач и функций системы налогового администрирования, обширность и многоаспектность проблематики ее научной разработки и практической организации, разнообразие и конкуренция направлений ее совершенствования (Аронов, Кашин, 2006; Миронова, Ханафеев, 2005; Налоговая политика, 2010; Налоговое администрирование, 2009; Пономарев, Никулина, Гойгереев, 2011; Титов, 2007) очевидным образом обуславливают невозможность выявления или построения эффективного критерия для оценки эффективности системы налогового администрирования: необходима система критериев (показателей). Важное место в последней должно быть отведено показателям судебной статистики по налоговым спорам, причем думается, что по важности это место сопоставимо с местом, отводимым показателям собираемости налогов и сборов. Ибо при всей несомненной важности показателей собираемости налогов и сборов характеризует эти показатели эффективность системы налогового администрирования (как, впрочем, и эффективность налоговой политики в целом) только в совокупности с показателями судебной статистики налоговой сферы — по крайней мере в демократическом, правовом государстве, к каковым относит себя Россия (ч. 1 ст. 1 Конституции РФ). К налоговой политике и налоговому администрированию вполне можно отнести сказанное судьей Конституционного Суда РФ д. ю. н. Г. А. Гаджиевым: «Мерилом разумной прагматичной правовой политики является количество юридических споров...» (Гаджиев, 2013, с. 292—293).

Данные судебной статистики важны и для развития науки налогового права, ибо «без надежной опоры на фактические (статистические и социологические) данные юридические науки легко попадают в плен логико-догматических представлений, которые, имея важное значение во внутреннем правовом анализе, малопригодны при изучении соотношений права с жизнью» (Лунеев, 2013, с. 10).

Как пишет судья Конституционного Суда РФ Г. А. Гаджиев: «спор и согласие являются средствами обнаружения права. Право выявляется, становится определенным, фиксированным прежде всего в результате рассмотрения юридического спора с помощью специальных юрисдикционных механизмов, универсальных для всего человечества. Вопреки устоявшемуся мнению центром правовой реальности являются не юридическая норма и не право, а коллизия, спор и его результат — согласие, компромисс. При этом право, возникающее в результате спора, первично по отношению к закону. Поэтому в качестве первичного онтологического слоя в онтологической картине правовой реальности рассматривается конфликтная бытийная сторона жизни. Именно конфликты

приводят, причем объективно, необходимо, к появлению определенных правовых закономерностей, из которых по мере развития юридической техники появляются своеобразные юридические универсалии — юридические конструкции (понятия, принципы, презумпции, фикции и т. д.)» (Гаджиев, 2013, с. 189).

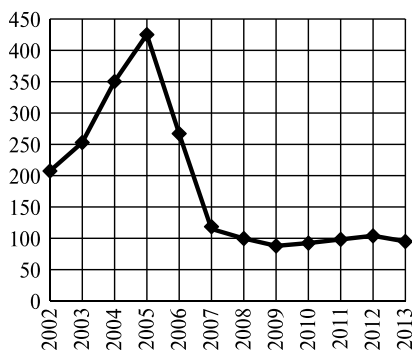
Здесь также уместно процитировать отмеченное К. Марксом в 1859 г. в работе «Население, преступность и пауперизм» по поводу «Краткого статистического обзора Соединенного королевства за каждый из последних 15 лет с 1844 по 1858 год»: «Как бы ни выглядели сухо эти выстроенные тесными колонками в официально напечатанном документе цифры, они в действительности дают больше ценного материала для истории общего развития нации, нежели томы, полные риторической чепухи и политической болтовни» (Маркс, 1959, с. 513). Через полтора столетия аналогичное по смыслу прозвучит в Докладе председателя Высшего Арбитражного Суда РФ на совещании председателей арбитражных судов: «...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, 2013). Об этом же в *Аналитической записке к статистическому отчету о работе арбитражных судов Российской Федерации в 2013 г.*: «Статистика арбитражных судов Российской Федерации является своеобразным индикатором не только состояния российской экономики, но и качества законодательства, включая нормотворчество отдельных ведомств» (Аналитическая записка, 2013, с. 1).

В настоящее время из множества данных судебной статистики открытого доступа наиболее интересными и значимыми для оценки эффективности системы налогового администрирования являются статистические данные о рассмотрении арбитражными судами дел с участием налоговых органов, которые последние 12 лет ежегодно публикуются на сайте Высшего Арбитражного Суда РФ (Высший Арбитражный Суд). Пока неизвестно, продолжит ли эту замечательную традицию Верховный Суд РФ, образуемый в соответствии с *Законом РФ о поправке к Конституции Российской Федерации от 5 февраля 2014 г. № 2-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации и прокуратуре Российской Федерации»*, предусматривающим упразднение Высшего Арбитражного Суда РФ. Можно лишь надеяться на то, что эта уникальная для истории судопроизводства в России традиция сохранится и впредь.

В настоящей статье на основе указанных статистических данных весьма кратко рассматривается история изменения эффективности системы налогового администрирования в течение последних 12 лет (поскольку статья продолжает изложенное в наших же статьях, опубликованных в предыдущих номерах этого журнала, то во избежание повторения материал дается в краткой форме с соответствующими ссылками на предыдущие статьи).

Анализ изменений по годам количества судебных дел, связанных с применением налогового законодательства, показывает, что наиболее эффективным в плане снижения частоты обращения участников налоговых правоотношений в суд было реформирование системы налогового администрирования в 2005—2007 гг. (рис. 1).

По мнению автора, решающее влияние здесь оказали два *федеральных закона* — 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



**Рис. 1.** Динамика количества рассмотренных арбитражными судами налоговых дел (2002—2013 гг.)

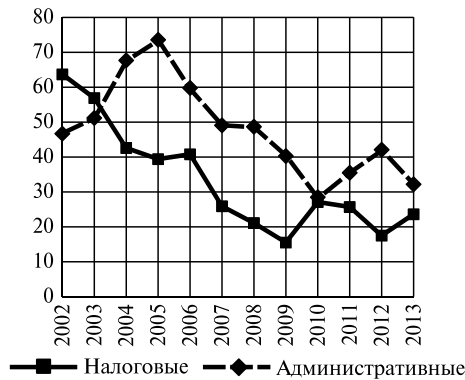
и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» (вступил в силу с 1 января 2007 г.), а также постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», которое, конечно, не могло изменить систему налогового администрирования в юридическом плане, но зато весьма сильно повлияло на ее работу в практическом плане (подробнее об этом см. в статьях (Мосин, 2011; Мосин, 2012а; Мосин, 2013)).

В дальнейшем (с 2007 по 2013 г.) количество ежегодно рассматриваемых в арбитражных судах налоговых дел меняется относительно слабо: в диапазоне от 87 872 дел (в 2009 г.) до 115 031 дел (в 2007 г.).

Картина тем более интересна, если учесть, что все годы действия Налогового кодекса РФ в него вносились изменения: за первые 7 лет (1999—2005 гг.) действия Кодекса он редактировался 103 раза, за следующие 7 лет (2006—2012 гг.) — 239 раз. При этом часть первая Кодекса (вступившая в первой редакции в силу с 1 января 1999 г.) за первые 7 лет (1999—2005 гг.) ее действия редактировалась 16 раз, за следующие 7 лет (2006—2012 гг.) — 42 раза. Часть вторая Кодекса (вступившая в первой редакции в силу с 1 января 2001 г.) в период 2001—2005 гг. редактировалась 87 раз, а в последующие 7 лет (2006—2012 гг.) — 197 раз.

За период 2002—2013 гг. с 63,7 до 23,6% снизилась доля дел, связанных с применением налогового законодательства, в общем количестве дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений. Но поскольку количество последних в этот период менялось существенно, причем не только по налоговым причинам, а в последние годы изменялось в основном по неналоговым причинам, то и характер изменения доли дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, в общем количестве рассмотренных дел, и характер изменения доли дел, связанных с применением налогового законодательства, в количестве дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, в отдельные отрезки этого периода были противоположными (например, рост первой доли сопровождался снижением второй) (рис. 2).

В Аналитической записке к статистическому отчету о работе арбитражных судов Российской Федерации в 2013 году сообщается, что сокращение количества дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, «обусловлено во многом уменьшением числа поступивших заявлений территориальных органов Пенсионного фонда Российской Федерации о взыскании с организаций и граждан обязательных платежей и санкций» (Аналитическая записка, 2013, с. 2) (количество такого рода дел за 2013 г. сократилось почти в 4 раза (Аналитическая записка, 2013, с. 10)). Понятно, почему возросла доля



**Рис. 2.** Динамика доли дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, в общем количестве рассмотренных дел, и доли дел, связанных с применением налогового законодательства, в количестве дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений (2002—2013 гг.)

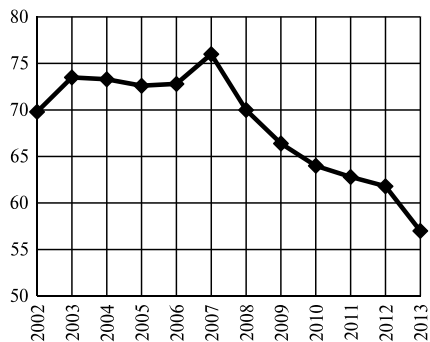
дел, связанных с применением налогового законодательства, в количестве дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений.

Еще более важным (нежели показатели, характеризующие частоту обращения в суд налогоплательщиков и налоговых органов) в части оценки эффективности системы налогового администрирования является система показателей, характеризующих качество работы налоговых органов, — насколько правильны решения, принимаемые налоговыми органами в отношении налогоплательщиков. В первую очередь это показатели, характеризующие доли споров, решенных судами в пользу налоговых органов и в пользу налогоплательщиков, и таким образом показывающие уровень качества работы налоговых органов (качественной в первом случае и некачественной во втором) (рис. 3—7).

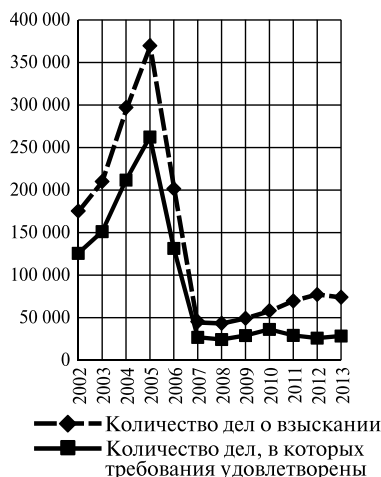
В продолжение уже высказанного нами (Мосин, 2013) суждения по результатам рассмотрения арбитражно-судебной статистики налоговых споров за 2002—2012 гг. (и потому здесь не повторяемого) остается только добавить, что за 2013 г. существенного улучшения качества работы налоговых органов не произошло.



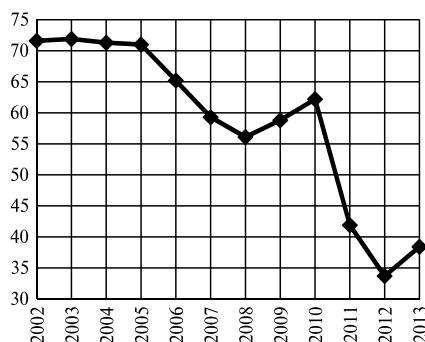
**Рис. 3.** Динамика количества дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц, решенных в пользу налогоплательщиков, в сопоставлении с динамикой общего количества такого рода дел (2002—2013 гг.)



**Рис. 4.** Динамика количества дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, требования по которым удовлетворены судом, в процентах к количеству такого рода дел (2002—2013 гг.)

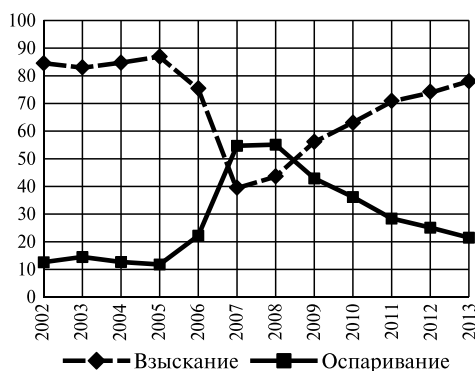


**Рис. 5. Динамика количества дел о взыскании обязательных платежей и санкций, решенных в пользу налогового органа, в сопоставлении с динамикой общего количества такого рода дел (2002—2013 гг.)**



**Рис. 6. Динамика количества дел о взыскании налоговым органом обязательных платежей и санкций, требований, по которым удовлетворены судом, в процентах к количеству такого рода дел (2002—2013 гг.)**

За прошедший год доля дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, требования по которым удовлетворены судом, в общем количестве такого рода дел, снизилась, но ненамного: с 61,8 до 57,0 %. То есть каждый второй из числа оспариваемых налогоплательщиками ненормативных правовых актов налоговых органов незаконен полностью или частично. В делах о взыскании налоговыми органами обязательных платежей и санкций ситуация еще хуже: незаконны две трети всех взысканий — в 2013 г. суды удовлетворили только 38,4 % заявленных в суд требований налоговых органов. По сути, это свидетельствует об определенном злоупотреблении налоговыми органами своими правами (об этом, например (Щекин, 2008)). В связи с этим вспоминается библейское: «Пришли и мытари креститься, и сказали ему: учитель! что нам делать? Он отвечал им: ничего не требуйте более определенного вам» (Евангелие от Луки. Глава 3. Стихи 12, 13).



**Рис. 7. Динамика количества налоговых дел разного характера в процентах к общему количеству дел, связанных с применением налогового законодательства: 1) о взыскании обязательных платежей и санкций; 2) об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц и о возврате из бюджета средств, излишне взысканных (списанных) налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками (2002—2013 гг.)**

По данным *Аналитической записки к статистическому отчету о работе арбитражных судов Российской Федерации в 2013 году*, 77% заявлений налоговых органов о взыскании обязательных платежей было рассмотрено «в порядке упрощенного производства в сокращенные сроки и с меньшими затратами для участников арбитражного процесса» (Аналитическая записка, 2013, с. 10).

Графики рис. 3—6 показывают в целом положительную динамику, свидетельствующую о повышении эффективности работы налоговых органов в последние годы, но медленность этого повышения удручает. В делах об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц процент судебных решений в пользу налогоплательщиков в период с 2007 по 2013 гг. снижался в среднем на 3,2% в год. Условно (в шутку) говоря, при таком темпе налоговики перестанут ошибаться в части указанных ненормативных правовых актов лишь к 2027 г. Что же касается взыскания налоговым органом обязательных платежей и санкций, то показатель 2013 г. не позволяет даже такой (шутливый) прогноз.

Впрочем, следует ожидать улучшения ситуации по реализации *Плана мероприятий («дорожная карта») «Совершенствование налогового администрирования», утвержденного распоряжением Правительства РФ от 10 февраля 2014 г. № 162-р.* К тому же недавно Минфин России «в целях формирования единой правоприменительной практики и снижения числа налоговых споров, возникающих в связи с различной трактовкой отдельных положений законодательства РФ о налогах и сборах», *письмом от 7 ноября 2013 г. № 03-01-13/01/47571 «О формировании единой правоприменительной практики»,* адресованным ФНС России (которая направила его своим территориальным органом *письмом от 26 ноября 2013 г. № ГД-4-3/21097*) сообщил, что «в случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами Высшего Арбитражного Суда РФ, а также решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда РФ, налоговые органы, начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети “Интернет” либо со дня их официального опубликования в установленном порядке, при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов».

Возможно, ситуация также несколько улучшится под влиянием недавних решений Высшего Арбитражного Суда РФ по вопросу о взыскании судебных расходов с Минфина России и налоговых органов по результатам налоговых споров (*определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 19 июня 2013 г. № ВАС-13840/12, постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 5 ноября 2013 г. № 6861/13 и от 26 ноября 2013 г. № 8214/13*) — о их важности свидетельствует то, что в рейтинге налоговых событий года, традиционно составляемом специалистами в области налогового права, для 2013 г. эти решения поставлены под первым номером в перечне главных позитивных налоговых событий года (Рейтинг, 2014). Впрочем, под первым номером главных негативных налоговых событий года в этом рейтинге поставлено решение об упразднении Высшего Арбитражного Суда РФ. К сожалению, о возможности в ближайшем будущем внедрения в российскую практику предлагаемого (Михайленко, 2007) более широкого подхода в этом вопросе говорить не приходится.

Ранее нами отмечалось, что когда налогоплательщики в судебном порядке оспаривают нормативные правовые акты в сфере налогов и сборов, то нередко именно они, а не правотворческие органы, оказываются правыми: в 2010 г. налогоплательщики выиграли 35,5% дел о таком оспаривании; в 2011 г. — 51,2%; в 2012 г. — 59,5% (правда, таких судебных дел было немного: соответственно 107,

82 и 42 дела). Пока тенденция сохраняется: в 2013 г. налогоплательщики выиграли 21 дело из 33 дел об оспаривании нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов (63,6%).

Ранее автором рассматривалась проблема формирования единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм налогового права (Мосин, 2012б) и отмечалось, что в среднем уровень единообразия в толковании и применении норм налогового права судами с годами повышается. Данные 2013 г. это подтверждают (рис. 8). За этот год доля судебных актов, связанных с применением налогового законодательства, отмененных в апелляционной инстанции, снизилась с 16,3 до 15,0% (по отношению к количеству такого рода актов, рассмотренных в апелляции). Доля аналогичных судебных актов, отмененных в кассационной инстанции, снизилась с 14,1 до 13,3% (по отношению к количеству такого рода актов, рассмотренных в кассации).



**Рис. 8. Динамика количества судебных актов, связанных с применением налогового законодательства, отмененных в апелляционной и кассационной инстанциях, в процентах к количеству такого рода дел, рассмотренных в соответствующей инстанции (2002—2013 гг.)**

Приведенные данные по статистике рассмотрения дел в апелляционной и кассационной инстанциях хотя и дают общее представление о ситуации, но не показывают влияние различных факторов материально- и процессуально-правового характера на указанную статистику. Весьма интересные статистические данные в этом плане приведены в статье (Титаев, 2012), но они характеризуют дела, рассматриваемые в апелляции, в целом, без выделения множества налоговых дел. Влияние таких факторов, как тип заявителя (предприниматель или государственный орган), сумма иска, явка (неявка) истца и пр., на рассмотрение дел в арбитражных судах показано в статье (Титаев, 2011), но тоже без выделения налоговых споров.

Несомненно, повышению эффективности системы налогового администрирования должна существенно поспособствовать ожидаемая стабилизация самой налоговой системы, на необходимость чего указано в *Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному собранию от 13 июня 2013 г. «О бюджетной политике в 2014—2016 годах»*: «Следует обеспечить стабильность налоговой системы. Дальнейшие изменения возможны только в крайнем случае в связи с требованиями современной экономики, новыми приоритетами экономической политики государства, в том числе в связи с необходимостью стимулирования развития новых производств, инвестиционной деятельности и повышения качества налогового администрирования». Судебная статистика по налоговым делам будет одним из индикаторов того, насколько удастся реализовать безусловно необходимое требование в части повышения качества налогового администрирования.

## Источники

Аналитическая записка к статистическому отчету о работе арбитражных судов Российской Федерации в 2013 году // Сайт Высшего Арбитражного Суда РФ. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.arbitr.ru/\\_upimg/BA56B64409E63370CC611FE1DCC99CB8\\_an\\_zap.pdf](http://www.arbitr.ru/_upimg/BA56B64409E63370CC611FE1DCC99CB8_an_zap.pdf)

*Аронов А. В., Кашин В. А.* Налоговая политика и налоговое администрирование. М., 2006. С. 383—414.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.arbitr.ru>

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

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. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/speeches/83618.html>.

*Лунеев В. В.* Юридическая статистика. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2013.

*Маркс К.* Население, преступность и пауперизм // Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. 2-е изд. Т. 13. М., 1959.

*Миронова О. А., Ханафеев Ф. Ф.* Налоговое администрирование. М., 2005.

*Михайленко О. В.* Имущественная ответственность за вред, причиненный осуществлением публичной власти: теоретические аспекты и проблемы ее реализации на практике. М., 2007.

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

*Мосин Е. Ф.* Оценка развития российского налогового права в первом десятилетии XXI века с позиции арбитражно-судебной статистики // Финансы и бизнес. 2012а. № 1.

*Мосин Е. Ф.* Формирование единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм налогового права // Финансы и бизнес. 2012б. № 4.

*Мосин Е. Ф.* Эффективность современного налогового администрирования в зеркале арбитражно-судебной статистики // Финансы и бизнес. 2013. № 4.

Налоговая политика. Теория и практика / под ред. И. А. Майбурова. М., 2010. (Глава 7 «Совершенствование налогового администрирования как условие эффективной налоговой политики» — авторы параграфов главы: Г. Е. Каратаева, О. А. Миронова, М. Р. Пинская, Ф. Ф. Ханафеев, Т. Ф. Юткина).

Налоговое администрирование / под ред. Л. И. Гончаренко. М., 2009.

*Пономарев А. И., Никулина С. В., Гойгереев К. К.* Актуальные проблемы налогового администрирования. Ростов н/Д, 2011.

Рейтинг налоговых событий 2013 г.: взгляд практиков // Налоговед. 2014. № 3. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://nalogoved.ru/art/1734> (дата обращения 30.03.2014).

*Титаев К.* Апелляционная инстанция в российских арбитражных судах: проблема судебной иерархии // Как судьи принимают решения: эмпирические исследования права / под ред. В. В. Волкова. М., 2012.

*Титаев К.* Практика российских арбитражных судов с точки зрения социологии права // Право и правоприменение в России: междисциплинарные исследования / под ред. В. В. Волкова. М., 2011.

*Титов А. С.* Налоговое администрирование и контроль: Проблемы законодательного закрепления и правоприменения. М., 2007.

*Щекин Д. М.* Полицейская шикана в налоговом праве и злоупотребление правами налоговых органов // Налоговое администрирование: Ежегодник. 2007 / под общ. ред. С. В. Запольского, Д. М. Щекина. М., 2008.