

Е. Ф. Мосин

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

ЭФФЕКТИВНОСТЬ СОВРЕМЕННОГО НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В ЗЕРКАЛЕ АРБИТРАЖНО-СУДЕБНОЙ СТАТИСТИКИ

Выступая 25 апреля 2013 г. с докладом на совещании председателей арбитражных судов России, Председатель Высшего Арбитражного Суда РФ А. А. Иванов сказал: «... 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. Разве что маркеры у нас с экономистами разные: из того, какие категории дел становятся более популярными в наших судах, можно сделать много ценных выводов о процессах, происходящих в российской и мировой экономике. Справедливо и обратное — из поступающих к нам данных о состоянии экономики по прогнозам специалистов Минэкономразвития или Минфина можно предсказать, какие именно дела будут “популярны” в наших судах в ближайшие годы» (Доклад..., 2013).

Конечно, данные статистики арбитражного судопроизводства в качестве «индикатора состояния российской экономики» не являются столь же информационно емкими и ценными, как «расчеты Министерства финансов», но дополнительную, причем важную информацию они, безусловно, несут. Думается, что основная ценность этой информации в том, что она является «индикатором состояния» правового регулирования в экономической сфере — индикатором эффективности принятых законодательных решений и правоприменительной практики в этой сфере.

Существенной проблемой правильной интерпретации сигнала от такого индикатора является трудность оценки того, в какой мере информация, содержащаяся в «данных статистики арбитражного судопроизводства», обусловлена изменениями в экономическом законодательстве и в арбитражно-судебной практике, а в какой — общим «состоянием российской экономики», отслеживающим (как минимум, на уровне тенденций, но не только) изменения в глобальной экономике и обремененным проблематикой уникальной переходной экономики и институциональной нестабильностью во многих (если не всех) областях общественной жизни. Яркий пример влияния изменений в арбитражно-судебной практике — последствия принятия постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», оказавшие исключительно сильное влияние не только на судебную практику по налоговым спорам, но и на работу налоговых органов и даже на подходы налогоплательщиков к своим контрагентам (Мосин, 2011).

Неадекватный учет таких, на первый взгляд, внешних по отношению к экономике факторов может привести к неверному пониманию сигнала индикатора, как, например, когда, как пишет Ричард Познер, «в исследовании, проведенном выдающимися экономистами, было обнаружено (после введения поправок на другие факторы), что экономический рост в стране положительно взаимосвязан с числом инженеров и обратно взаимосвязан с числом адвокатов» (Познер, 2004).

Ценность данных статистики арбитражного судопроизводства, их большая или меньшая информативность зависят от вопросов, для исследования и решения которых эти данные используются. Есть вопросы, в которых эти данные отчетливо сигнализируют о наличии недостатков, ошибок, просчетов в правовом регулировании, и эти сигналы сравнительно легко интерпретируемы и могут быть использованы для внесения изменений в законодательство и отслеживания их последствий, оценки изменений как правильных или ошибочных.

К таким вопросам относятся, например, вопросы совершенствования налогового администрирования в России.

О содержании понятия налогового администрирования и мерах по развитию и совершенствованию налогового администрирования в программах и планах высших органов власти России в период до 2007 г. вкратце нами уже сказано (Мосин, 2007). С тех пор внимание к этим вопросам лишь возрастало.

Раздел «Совершенствование налогового администрирования» входит как самостоятельный в общий раздел «Меры в области налоговой политики, планируемые к реализации в 2013 году и плановом периоде 2014 и 2015 годов» Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 гг., одобренных Правительством РФ 2 мая 2012 г. Раздел «Налоговое администрирование» присутствует и в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и на плановый период 2013 и 2014 гг., одобренных Правительством РФ 7 июля 2011 г., в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2011 г. и на плановый период 2012 и 2013 гг., одобренных Правительством РФ 20 мая 2010 г. В Основных направлениях деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2018 г., утвержденных Правительством РФ 31 января 2013 г., завершение разработки плана мероприятий («дорожной карты»), направленных на совершенствование налогового администрирования, включено в число приоритетных задач, решение которых направлено на повышение национальной конкурентоспособности и производительности труда, создание условий для эффективного развития внутренних и внешних рынков.

Одним из показателей «напряженности» в области налогового администрирования является количество налоговых споров, рассматриваемых арбитражными судами страны за год. Его динамика по годам характеризует общую эффективность решений в этой области (эффективность по совокупности направлений, начиная с совершенствования работы налоговых органов и кончая борьбой с налоговым нигилизмом налогоплательщиков и повышением налоговой культуры граждан). Динамика такого показателя показана на рис. 1 вместе с динамикой ежегодной доли количества рассмотренных арбитражными судами налоговых споров в общем количестве рассмотренных ими споров, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, — здесь и далее в статье, если не оговорено иное, использованы данные, опубликованные Высшим Арбитражным Судом РФ (Результаты...).

Во избежание недопонимания сразу заметим (не вдаваясь в анализ содержания понятия и дискуссий по нему), что, конечно, налоговое администрирование (Титов, 2007; Хочуев, 2010) не заключается и не сводится только к работе

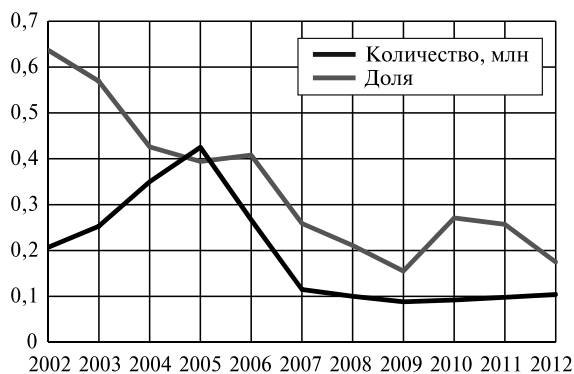


Рис. 1. Динамика количества рассмотренных арбитражными судами налоговых споров и их доли в количестве рассмотренных споров, возникающих из административных и иных публичных правоотношений (2002—2012 гг.)

налоговых органов и осуществляется не только налоговыми органами. Но ведь и статистические показатели совокупности дошедших до суда налоговых споров, являющихся следствием разногласий между налоговыми органами и налогоплательщиками, характеризуют не только качество и эффективность работы налоговых органов, но и налоговое администрирование в целом тоже.

Из рис. 1 видно, что после существенного снижения количества налоговых споров, обусловленного двумя оказавшимися, как теперь уже окончательно ясно, весьма эффективными (с точки зрения снижения частоты обращения в суд за разрешением разногласий между налоговым органом и налогоплательщиком), федеральными законами — 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.), — заметных улучшений в этом направлении достичь не удалось.

Более того, если принять во внимание, что с 1 января 2010 г. утратила силу глава 24 «Единый социальный налог» Налогового кодекса РФ, то кажется, что ситуация медленно, но ухудшается: в абсолютном исчислении количество налоговых споров растет, а ведь к категории налоговых споров более не относятся споры, возникшие только по поводу уплаты тех обязательных платежей в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, фонды обязательного медицинского страхования, которые прежде входили в состав единого социального налога (прежде такие споры учитывались как налоговые споры). Правда, согласно ст. 38 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 213-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»» права и обязанности участников налоговых отношений, возникшие в отношении налоговых периодов по единому социаль-

ному налогу, истекших до 1 января 2010 г., осуществляются с учетом действовавших тогда же положений главы 24 Налогового кодекса РФ, но к 2012 г. это обстоятельство заметного влияния на статистику налоговых споров иметь уже не могло: споры по единому социальному налогу в 2012 г. относительно редки («остатки» споров по этому налогу встречаются и в 2013 г.).

Выше не случайно было сказано: «...кажется, что ситуация медленно, но ухудшается». Дело в том, что в Аналитической записке к статистическому отчету о работе арбитражных судов Российской Федерации в 2012 г. (Аналитическая записка..., 2013), составленной Контрольно-аналитическим управлением Высшего Арбитражного Суда РФ, следом за сообщением об увеличении на 10,8% в 2012 г. (по сравнению с 2011 г.) количества рассмотренных дел о взыскании налоговыми органами обязательных платежей и санкций, сообщается, что суды объясняют рост количества дел по заявлениям налоговых органов изменениями, внесенными в ст. 59 Налогового кодекса РФ Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования». Согласно этой статье одним из случаев, когда недоимка, задолженность по пеням и штрафам признаются безнадежными к взысканию и списываются, является принятие судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность их взыскания в связи с истечением установленного срока взыскания, в том числе вынесение судом определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании.

Но и с учетом этого приходится признать, что в последние годы «напряженность» в области налогового администрирования, как минимум, не уменьшается.

Что же касается наблюдаемого уменьшения ежегодной доли количества рассмотренных арбитражными судами налоговых споров в общем количестве рассмотренных ими споров, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, то это уменьшение обусловлено значительном ростом количества судебных споров в области административных и иных публичных правоотношений: по сравнению с предыдущим годом на 12,2% в 2011 г. и на 54,9% в 2012 г. По данным (Доклад..., 2013), в 2012 г. «самый большой прирост количества поступивших в суды исковых заявлений пришелся на обращения территориальных органов Пенсионного фонда Российской Федерации о взыскании с организаций и граждан обязательных платежей и санкций».

Судя по литературе и материалам судебной практики, всплеск в количестве споров, возникающих из публичных правоотношений в связи с обязательными платежами, отчасти объясняется повторением внебюджетными фондами в администрировании страховых взносов на обязательные виды страхования тех ошибок, что совершались на этапе становления и начала развития налогового администрирования. Дело доходит до нелепостей.

Например, Калининградское региональное отделение Фонда социального страхования РФ обратилось в Арбитражный суд Калининградской области с заявлением о взыскании с индивидуального предпринимателя пеней в сумме 2 руб. 62 коп. за просрочку уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование. При этом сам Фонд социального страхования израсходовал только на бумагу для обращения в суд (заявление на двух листах с приложением документов на 32 листах) сумму, значительно превышающую взыскиваемую.

Арбитражный суд Калининградской области определением от 26 марта 2013 г. по делу № А21-2466/2013 (Определение..., 2013) возвратил заявление Фонду социального страхования, указав, в частности, на следующее: «...расходы федерального бюджета на судебное разбирательство и исполнение судебного акта (в том числе на выдачу исполнительного листа), а также расходы самого заявителя многократно превышают сумму заявленных Фондом требований. Удовлетворение данного заявления приведет не к пополнению бюджета ФСС РФ, а к расходованию средств данного фонда в сумме, значительно превышающей заявленную (составление акта камеральной проверки, направление этого акта страхователю; уведомление страхователя о времени и месте рассмотрения материалов камеральной проверки; вынесение решения о взыскании недоимки; направление страхователю этого решения и требования об уплате недоимки в размере 2 руб. 62 коп.; оформление заявления в суд; копирование документов; направление копии заявления в адрес ответчика и др. расходы). Таким образом, исходя из общих начал и смысла закона (в том числе из понятия экономического сопровождения правосудия) размер обязательного платежа, за взысканием которого соответствующий орган обращается в суд, должен быть соразмерен затратам федерального бюджета и самого заявителя на осуществление судебного разбирательства по заявленному иску. Кроме того, Фонд не лишен возможности взыскать указанную сумму пеней при предъявлении предпринимателю другого иска». Согласно Арбитражному процессуальному кодексу РФ это определение суда первой инстанции может быть обжаловано в арбитражном суде апелляционной инстанции (в данном случае — в Санкт-Петербурге), поэтому интересно, будет ли Калининградское отделение ФСС РФ далее множить свои расходы на взыскание копеечных пеней.

По данным Государственной программы Российской Федерации «Юстиция», утвержденной распоряжением Правительства РФ от 4 апреля 2013 г. № 517-р, на исполнении в Федеральной службе судебных приставов в 2012 г. находилось 217,4 тыс. исполнительных производств с суммами взысканий до 10 руб., взыскателями по которым являлись внебюджетные фонды. На таком фоне налоговое администрирование выглядит хорошо. Но лишь на таком фоне.

В связи с изменениями в организации администрирования страховых взносов во внебюджетные фонды следует отметить, что сопоставление данных арбитражно-судебной статистики последних лет с более ранними данными не может быть вполне корректным. Из последних невозможно вычесть данные о спорах по единому социальному налогу: это не всегда можно сделать даже на уровне изучения самих судебных актов, так как во множестве споров разногласия между налоговым органом и налогоплательщиком были по нескольким налогам сразу и в том числе по единому социальному налогу (типичная ситуация для споров по результатам выездной налоговой проверки).

По этой и некоторым другим причинам к использованию данных статистики арбитражного судопроизводства в качестве какого бы то ни было индикатора на значительном временном интервале всегда следует подходить с осторожностью.

Возвращаясь к теме эффективности налогового администрирования, отметим, что она определяется не только уровнем своевременности и полноты уплаты налогов и сборов в бюджетную систему страны, не только количеством разрешаемых в суде налоговых споров, но и тем, насколько налоговое администрирование затрудняет законную деятельность налогоплательщиков.

В первом приближении о том, насколько налоговое администрирование затрудняет законную деятельность налогоплательщиков, можно судить по количеству дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, решенных арбитражными судами в пользу налогоплательщиков (в сопоставле-

нии с общим количеством такого рода дел), и по количеству дел о взыскании с организаций и граждан (как правило, индивидуальных предпринимателей) обязательных платежей и санкций, решенных арбитражными судами в пользу налоговых органов (также в сопоставлении с общим количеством такого рода дел). Соответствующая динамика показана на рис. 2 (в категорию дел, обозначенных здесь как дела об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, включены также дела об оспаривании действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов, но доля последних в этой категории мала) и рис. 3.

Из рисунков можно предположить, что в целом налоговое администрирование в последние годы не улучшается и более эффективным не становится.

С одной стороны, заметно снизилось как общее количество дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов (с 31 514 дел в 2010 г. до 24 554 дел в 2012 г.), так и количества таких дел, решенных в пользу налогоплательщиков (с 20 169 дел в 2010 г. до 15 181 дела в 2012 г.), см. рис. 2. И это снижение нельзя отнести только за счет постепенного «ухода» из этой категории дел, связанных с единым социальным налогом (как отмечено выше, дела, возникшие по результатам выездных налоговых проверок, обычно связаны не с одним, а с несколькими налогами). В процентном исчислении доля дел, решенных в пользу налогоплательщиков, в общем количестве указанных дел, снизилась с 64,0% в 2010 г. до 61,8% в 2012 г.

На основании этой статистики можно говорить об определенном улучшении в работе налоговых органов и повышении качества налогового администрирования, однако улучшении малозначимом. Ведь, с другой стороны, эта же статистика свидетельствует, что в доходящих до суда спорах между налоговыми органами и налогоплательщиками оказывается, что последние в среднем лучше знают налоговое законодательство, нежели сотрудники налоговых органов, — если мы, вслед за знаменитым юристом античного мира Домицием Ульпианом (170—228 гг. н. э.), согласны с тем, что «судебное решение принимается за истину» (Дигесты..., 2005), то в пользу сделанного вывода свидетельствует тот факт, что каждый год начиная с 2002 г. суды занимали сторону налогоплательщиков в более чем 60% споров. То есть более 60% ненормативных правовых актов, вы-



Рис. 2. Динамика количества дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, решенных в пользу налогоплательщиков, в сопоставлении с динамикой общего количества такого рода дел (2002—2012 гг.)

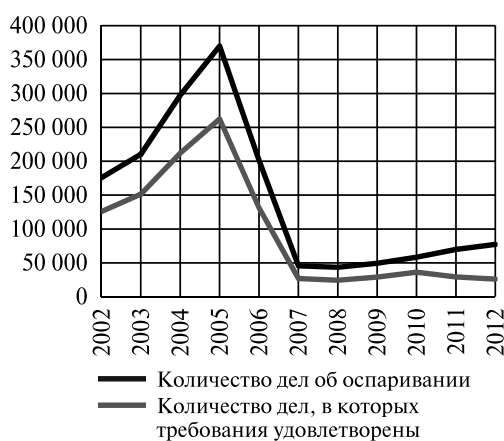


Рис. 3. Динамика количества дел о взыскании обязательных платежей и санкций, решенных в пользу налоговых органов, в сопоставлении с динамикой общего количества такого рода дел (2002—2012 гг.)

несенных налоговыми органами и оспоренных налогоплательщиками в судебном порядке, оказались незаконными полностью или частично.

Картина представляется еще более мрачной, если принять во внимание, что одновременно с существенным ростом общего количества дел о взыскании обязательных платежей и санкций (с 58 366 дел в 2010 г. до 77 332 дел в 2012 г.) в последние годы существенно снизилось количество таких дел, решенных арбитражными судами в пользу налоговых органов (с 36 321 дела в 2010 г. до 26 082 дел в 2012 г.). В процентном исчислении доля дел, решенных в пользу налоговых органов, в общем количестве указанных дел снизилась с 62,2% в 2010 г. до 33,7% в 2012 г. То есть в 2012 г. два из каждых трех требований налоговых органов о взыскании обязательных платежей и санкций с организаций и индивидуальных предпринимателей были незаконными полностью или в части.

При этом объем заявленных к взысканию в судебном порядке сумм обязательных платежей и санкций за последние три года возрос с 13,4 млрд руб. в 2010 г. до 28,2 млрд руб. в 2012 г., а в части требований, удовлетворенных судом, — с 3,7 млрд руб. до 6,4 млрд руб. соответственно. То есть избыточные, незаконные требования налоговиков возросли с 9,7 млрд руб. в 2010 г. до 21,8 млрд руб. в 2012 г.

Поскольку, как уже отмечалось, налоговое администрирование не сводится к одной только работе налоговых органов, то при его характеристике заслуживает упоминания и тот факт, 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. они 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). Интересно, что в сфере налоговых правоотношений законодатель ошибается чаще, нежели в среднем в сфере административных и иных публичных правоотношений: по последней доля дел об оспаривании нормативных правовых актов, в которых требования заявителей удовлетворены судами, составляла: в 2010 г. — 28,4%; в 2011 г. — 23,7% в 2012 г. — 27,1%.

К картине общего состояния дел в области налогового администрирования, нарисованной «кистью статистики налоговых споров», надо добавить важные детали, обусловленные особенностями исполнения решений налоговых органов и определяющие повышенную опасность ошибочных, незаконных решений налоговых органов (такowymi являются те, по которым налоговые органы проиграли судебный спор).

Главной из них является то, что по общему правилу взыскание недоимок, пеней, штрафов с организаций и индивидуальных предпринимателей по решению налогового органа производится во внесудебном порядке — согласно ст. 45—47 Налогового кодекса РФ. Из этого правила предусмотрен ряд исключений. Так, например, взыскание налога только в судебном порядке производится: с организации, которой открыт лицевой счет; при взыскании недоимки, числящейся более трех месяцев за дочерним хозяйственным обществом, с его основного хозяйственного общества в случаях, когда на счета последнего в банках поступает выручка за реализуемые товары, работы, услуги дочернего общества; при взыскании такой же недоимки, числящейся за основным хозяйственным обществом, с его дочернего общества, когда на счета последнего в банках поступает выручка за реализуемые товары, работы, услуги основного общества; с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности налогоплательщика. Кроме того, согласно ст. 101 Налогового кодекса РФ после

вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа может принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения решения: запретить отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа; приостановить операции по счетам налогоплательщика в банке.

Изложенное выше убеждает нас в правильности предположения о том, что в целом налоговое администрирование в последние годы существенно не улучшилось и значительно более эффективным не стало. Слова «в правильности предположения», а не «в правильности вывода» выбраны потому, что нельзя признать, что в последние годы были предпринято немало мер для повышения эффективности налогового администрирования, включая повышение эффективности работы налоговых органов. И основываясь лишь на данных арбитражно-судебной статистики, нельзя уверенно утверждать, что эти меры оказались бесполезными. Ведь в эти же годы экономика страны находилась в сложных условиях (хорошо, если будущее покажет, что их можно назвать посткризисными), и неизвестно, насколько хуже была бы ситуация в налоговой сфере, если бы указанные меры не были бы приняты.

Источники

Аналитическая записка к статистическому отчету о работе арбитражных судов Российской Федерации в 2012 году // Сайт Высшего Арбитражного Суда РФ. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.arbitr.ru/_upimg/DFE18C5F128D5D4EF1164A800A18CD1E_1.pdf

Дигесты Юстиниана / пер. с лат.; отв. ред. Л. Л. Кофанов. Т. VII. Пт. 2. М., 2005. С. 563.

Доклад Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации А. А. Иванова на совещании председателей арбитражных судов. 25 апреля 2013 года. г. Екатеринбург // Сайт Высшего Арбитражного Суда РФ [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.arbitr.ru/_upimg/82E829681546C1D39656A27EA89D8208_dok1.pdf.

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

Мосин Е. Ф. Налоговое администрирование: спираль истории // Финансы и бизнес. 2007. № 1.

Определение от 26 марта 2013 г. по делу № А21-2466/2013 // Сайт Арбитражного суда Калининградской области [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://kaliningrad.arbitr.ru/cases/cdoc?docnd=1036302&nd=112794&prefix=%D0%9021&numdeal=2466&yeardeal=13&fld_12=&fld_14=&fld_16=&fld_140=&pagedoc=1.

Познер Р. А. Экономический анализ права: в 2 т. СПб., 2004. Т. 2. С. 795.

Результаты работы арбитражных судов // Сайт Высшего Арбитражного Суда РФ. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals>

Титов А. С. Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации: автореф. дисс. ... д-ра юрид. наук. М., 2007.

Хочуев В. А. Становление и развитие налогового администрирования в Российской Федерации: автореф. дисс. ... д-ра экон. наук. М., 2010.